

実効的相互協議マニュアル (MEMAP)

2007年2月版

本文書は2007年2月7日に刊行された

実効的相互協議マニュアル (MEMAP)

序文

実効的相互協議に関する本オンライン・マニュアル (MEMAP) *は、現行の国際間における租税に関する紛争解決手続の機能を改善し、補足的な紛争解決の仕組みを開発するための広範なプロジェクトの一部である。本プロジェクト、提案されている補足的な紛争解決の仕組み、及び (MAP) のプロセスのその他の改善策に関する詳細な情報は、www.oecd.org/ctp の「紛争解決」に掲載される。

MEMAP は、相互協議のプロセス及びその機能のあり方に対する認識を高めるための指針である。この指針は、加盟国に拘束力のある規則を課すことなく、相互協議の運用に関する基本的な情報を税務当局及び納税者に提供し、相互協議のベスト・プラクティスを確認するものである。

本マニュアルの位置づけ及び OECD の他の指針との関係を理解するに当たり、考慮すべき重要な点は以下のとおりである。

- ・本マニュアルは、租税条約の規定に含まれる権利又は義務を修正、制限又は拡大するものではなく、また、これを意図するものでもない。
- ・本マニュアルに記載される情報は、所得と資本に関する OECD モデル租税条約 (OECD モデル租税条約) 及び多国籍企業と税務当局のための移転価格算定ガイドライン (OECD 移転価格ガイドライン) の最新版に明記される基準、手続及び指針を補足するものであり、これらに代わるものとみなされてはならない。
- ・MEMAP に、ある締約国の定める国内指針、OECD モデル租税条約、そのコメンタリー又は OECD 移転価格ガイドラインと相反する、又は矛盾するとみられる記載又は情報が含まれる限りにおいては、後者のガイドラインが支配する。
- ・「ベスト・プラクティス」とは、相互協議のプロセス又は手続の問題を扱う際に一般的に最も適切とされる方法を示すときに本マニュアルで使用する用語である。特定のプラクティスについて議論される際にその記載文の順序又は長さによって優先順位又は重要度が決まることはない。理想的には納税者及び税務当局はこのベスト・プラクティスを実施するために努力を払うべきであるが、本マニュアルに記載するベスト・プラクティスを適用することが常に可能であるというわけではなく、また、適用することが適切でない状況のときもあり得ることを了解事項とする。

*本文書で黄色で示した箇所はウェブ版にリンクしている箇所である。

目次

序文.....	5
本マニュアルについて.....	5
本マニュアルの目的.....	5
その他の参考資料.....	5
1. 背景.....	7
1.1. 租税条約とは何か.....	7
1.1.1. 租税条約の目的.....	7
1.1.2. 二重課税 - 法的及び経済的二重課税.....	7
1.2. 相互協議 (MAP) とは何か.....	8
1.2.1. 「租税条約の規定に適合しない」企業及び個人に対する課税.....	8
1.2.2. 解釈又は適用に関する事案、及び条約に別途定めのない場合における二重課税.....	9
1.3. 権限ある当局とは何／誰を指すのか.....	10
1.3.1. 権限ある当局の全般的な目的.....	11
2. 相互協議の申立てを行う.....	12
2.1. 相互協議の申立てとは何か.....	12
2.1.1. 権限ある当局の協議が必要とされる典型的な状況.....	12
2.2. 権限ある当局の協議を申立てる方法.....	13
2.2.1. 相互協議の申立ての一般形式.....	14
2.2.2. 相互協議プロセスにおける情報の使用.....	16
3. 相互協議の仕組み.....	17
3.1. 基本原則.....	17
3.2. 相互協議の申立ての受理について.....	17
3.2.1. 相互協議の申立ての期限.....	18
3.2.2. 条約が OECD モデル租税条約から逸脱する場合の救済の実施期間制限.....	20
3.2.3. 租税回避と相互協議.....	21
3.2.4. 相互協議に対する他の潜在的障壁.....	22
3.3. 納税者の役割.....	23
3.3.1. 権限ある当局に対する情報提供.....	23
3.3.2. 相互協議における議論への貢献.....	23
3.3.3. 納税者と権限ある当局との相互関係.....	24
3.4. 権限ある当局による分析及び評価.....	25
3.4.1. ポジション・ペーパー.....	25
3.5. 権限ある当局間の相互関係.....	27
3.5.1. 問題のある事案.....	28
3.5.2. 調停.....	28
3.6. 権限ある当局の合意.....	29
3.7. 納税者への結果報告.....	30
3.7.1. 解決の段階における透明性.....	30
3.8. 合意が達成された後になされること.....	30
3.9. 推奨される相互協議のスケジュール.....	31
4. 相互協議と国内法.....	33
4.1. 相互協議と国内の救済手段に関する規定との相互関係.....	33
4.2. 相互協議の合意が実施されるように対策を講じる.....	33

4.3.	税務調査による和解解決.....	34
4.4.	ユニラテラルの事前確認取極（APA）.....	35
4.5.	徴収、利子、罰金の救済.....	36
4.5.1.	罰金と相互協議.....	36
4.5.2.	利子の救済と相互協議.....	36
4.5.3.	徴収と相互協議.....	37
4.6.	移転価格調整の第二次調整、源泉徴収税及び送還.....	38
5.	権限ある当局の運営に関する指針.....	40
5.1.	権限とアクセシビリティ.....	40
5.2.	権限ある当局の職務の構築.....	40
5.3.	業績指標及びトレーニング.....	42
6.	その他の相互協議プログラム.....	44
6.1.	促進相互協議（ACAP）.....	44
6.2.	事前確認取極（APA）.....	44
6.3.	その他の相互協議のプロセスの種類.....	44
付録 1	典型的な相互協議プロセスの理想的スケジュール.....	46
付録 2	ベスト・プラクティス.....	48
付録 3	実効的相互協議マニュアル（MEMAP）用語集.....	49

序文

本マニュアルについて

実効的相互協議に関する本オンライン・マニュアル（MEMAP）の目的は、OECD の加盟国・非加盟国の税務当局及び納税者の双方に二国間租税条約に基づく相互協議（MAP）の運営に関する基本情報を公表し、相互協議のベスト・プラクティスを確認することである。

本マニュアルの目的

本マニュアルの総体的な目的は、各国の条約関係に適用される相互協議プロセスを継続的に改善していくことである。これは、OECD の加盟国、及び非加盟国の経済の両方にとって、相互協議における問題の取扱いの整合性を高め、また、プロセスの適時性及び効率を上げていくことを意味する。

本マニュアルは、相互協議プロセスの全般的な指針とし、OECD 加盟国の権限ある当局のベスト・プラクティスを強調している。このようなものとして、実効的相互協議の本マニュアルは各国に相互協議の効率を改善するよう推奨している。実効的相互協議の本マニュアルは、税務当局又は納税者に拘束規則を課すことはないが、相互協議を遂行する上で推奨されるアプローチを述べることを意図している。実効的相互協議マニュアルが開発した相互協議のベスト・プラクティスは、ほとんどの税務管轄において適用することができるように一般性を保ちながら、二重課税の事例及び相互協議の検討に値するその他の事例の解決を促進し、支援する。

「ベスト・プラクティス」とは、相互協議のプロセス又は手続上の問題を扱う際に一般的に最も適切とされる方法を示すために本マニュアルで使用する用語であり、ベスト・プラクティスは、大半の OECD 諸国で通常遂行されている慣行である。これらの慣行は機能別に分類されており、その記載文の順序又は長さによって、優先順位又は重要度が決まることはない。特定の事案において、この実効的相互協議マニュアルに記載されるベスト・プラクティスを適用することができない状況、又は必ずしも問題若しくは課題を解決するための「ベストの」アプローチではないという状況もあり得る。理想的には納税者及び税務当局は、これらのベスト・プラクティスを実施するために努力を払うべきであるが、これを適用することが適切ではない状況もあり得ることを了解事項とする。

OECD ウェブサイトには、OECD 加盟国の相互協議についてのカントリー・プロファイル及び加盟国における特定の慣行に関する情報が掲載されている。特定の国に関する相互協議についての指針がない場合、本マニュアルが相互協議のプロセス及び権限ある当局の協議の申立てを行う際の全般的な指針となる。

実効的相互協議の本マニュアルは、相互協議のプロセスに対する認識を高め、これが機能する方法に関する指針となることを目的としている。本マニュアルは、租税条約の規定に含まれる権利又は義務を修正、制限又は拡大するものではなく、また、これを意図するものでもない。実効的相互協議の本マニュアル（MEMAP）に、ある締約国の定める国内指針、OECD モデル租税条約又は OECD 移転価格ガイドラインと相反する、又は矛盾するとみられる記載分又は情報が含まれる限りにおいては、後者のガイドラインが支配する。

その他の参考資料

本マニュアルでカバーする主題は、以下に記載する OECD 刊行物で取り扱われる課題に関連するものである。本マニュアルに記載される情報は、これらの文書の最新版に明記される基準、手続き及び指針を補完するものであり、これらに代わるものとみなされてはならない。

- 随時改正される、所得と資本に関する OECD モデル租税条約 (OECD モデル租税条約)
- 随時改正される、多国籍企業と税務当局のための移転価格算定のためのガイドライン (OECD 移転価格ガイドライン) の原則

1. 背景

1.1. 租税条約とは何か

租税条約、又は租税協定は、二ヶ国の国内税法が特定の問題又は納税者（ある国の居住者である納税者が他の国の源泉から所得を得ている場合等）に同時に適用される場合の租税の管理に関する二ヶ国間の公式合意である。租税条約は、国際的二重課税の分野において発生する最も一般的な諸問題を統一的に解決する手段を提供する。

大半の租税条約には、一般的に、以下の大まかに定義される部分が含まれる。

- 条約の範囲に関する前置きの部分（所得と資本に係る対象税目等）及び使用用語の定義。
- 条約の主要部分であり、締約国二ヶ国のそれぞれが所得に課税する範囲（所得及び資本の段階に応じて、並びに国家が源泉地国又は居住地国であるかに基づく等）、並びに国際的な法的二重課税及び国際的な経済的二重課税を排除する方法を定める部分。
- 相互協議条項等特定条項の重要部分であり、二重課税を排除し、条約の解釈上の紛争を解決する相互協議について定める部分。
- 最後の部分であり、条約の効力発生及び解除規定等の条約の執行に関する部分。

OECD モデル租税条約は、OECD が開発したモデル租税条約である。OECD モデル租税条約の第1版は1963年に刊行され、以後当該モデル条約は頻繁に更新されている。各国間の2000以上の二国間条約がOECDモデル租税条約に基づいている。

1.1.1. 租税条約の目的

租税条約の主要目的は、二重課税の排除と脱税の防止にある。また、租税条約は、署名国の居住者間で行われる取引に係る税金を実際に配分する働きをする。これらの目的のために租税条約は一般的な紛争を解決し、以下の事項を定めた規則を提供する。

- 納税者の居住地国、
- 特定のタイプの所得に対する扱い、
- 特定のタイプの、国境を越える支払いに係る源泉徴収税の許容税率、
- 租税条約の規定に適合しない課税の問題の解決方法。

1.1.2. 二重課税 - 法的及び経済的二重課税

国際的な法的二重課税は、同一納税者の同一所得に対する二ヶ国以上における課税であると定義される。例えば、法的二重課税は、一方の居住者が他方の国の源泉から所得を得、両国の国内税法によってこの所得に課税される場合等に発生することがある。両国が納税者をそれぞれの国内税法に基づきそれぞれの国の居住者であるとみなした場合にも法的二重課税は発生する。また、

租税条約は、多様な種類の所得に対する課税権を居住地国と源泉地国に配分することによって法的二重課税を減免する。一般的な方法として、源泉地国課税を排除若しくは制限する、又は税額控除若しくは免除の仕組みによって、源泉地国課税の救済を居住地国に求める等の方法がある。例えば、一般的に租税条約では、一方の国は、他方の国の居住者が当該一方の国に恒久的施設を有し、その所得が当該恒久的施設に帰属するものでない限り、当該居住者が獲得した事業所得に課税してはならないことを定めている。また、租税条約は、納税者の排他的居住性を決定する基準を定めることにより法的二重課税を減少させる。法的二重課税の紛争事例で最も一般的なものは、居住性又は恒久的施設の状態に関する紛争、特定の項目の所得の性格付けに関する紛争、及び条約の特定条項がこれらに適用されるか否かに関する紛争である。

経済的二重課税とは、所得が異なる納税者の手中にある場合に、同一の所得が二ヶ国以上の税務当局の課税ベースに含まれることを意味する。移転価格の例は、経済的二重課税の典型例である。例えば、関連者間で課された価格に対して、一方の関連者の手中にある追加所得に対して課税されたが、他方の関連者の手中にある同一所得に対して当該他方の国で既に課税されている場合に、税務当局はこれの調整を行う。

二重課税は、資本、技術及び人の流れ、並びに商品及び役務の移動を阻害する。租税条約は、適切に適用された場合には二重課税の障害を排除し、国際貿易や投資の発展及び流入・流出の流れを促進する。

1.2. 相互協議 (MAP) とは何か

租税条約の相互協議条項によって、双方の締約国の政府から指定された代表者（「権限ある当局」）は、国際的な租税紛争を解決する意図をもって互いに協力することができる。これらの紛争は（法的及び経済的）二重課税、並びに条約の解釈及び適用の不一致に関するものである。

最も頻繁に発生する二重課税は、税額控除、免除又は締約国の課税権の決定を通じて自動的に租税条約で扱われるため、相互協議 (MAP) のほとんどの事例は個人又は企業体の課税状況が明確でない場合である。

注目すべき点は、ほとんどの租税条約の相互協議条項では、権限ある当局が実際に合意に達して、租税紛争を解決することを強制していないことである。当局には、合意に達するために最善の努力を払うことが求められるだけである。残念ながら、権限ある当局は時として合意に達することができない。二重課税が解決されない理由は、国内法の制限によって、評価等を含む経済上の問題で行き詰まった際に税務当局が譲歩することができないこと等、多岐に渡る。

現在、租税条約の相互協議条項には、仲裁条項が含まれるものもある。しかし、これらは新しい手続きであるため、その適用についての指針及び経験は限られたものとなっている。1995年に最初に発効されたEU仲裁条約が実際に解決した事例は僅かである。仲裁を要する事案が増え、OECDがOECDモデル租税条約の変更を検討し、相互協議の補完的紛争解決の仕組みに関する指針を最新ののものにした場合、この経験の少なさは近い将来変わっていく可能性がある。

1.2.1. 「租税条約の規定に適合しない」企業及び個人に対する課税

通常、相互協議条項（OECDモデル租税条約第25条（相互協議））は、相違点を解決するために二カ国が努力すべき三つの分野全般について定めている。OECDモデル租税条約の相互協議条

項の第1項及び第2項によってカバーされる第一の分野は、納税者が、一方又は双方の締約国による措置によって「租税条約の規定に適合しない課税」を受ける、又は受けることになる考えられるような状況に適用される。この分野は、租税条約に基づくほとんどの国際課税紛争を取り扱っているため、相互協議条項の部分で最も頻繁に使用され、引用される分野である。

納税者は、租税条約の規定に適合しない以下の課税の事例において相互協議の申立てを行うことができるが、これらのほとんどの事例において二重課税が関与している。従来、これらの事例の大半は移転価格に関する問題であり、**多国籍企業グループ**の特殊関連企業が、グループ間取引により発生した所得の調整により、一以上の税務当局から経済的二重課税を被った問題であった。企業は、**恒久的施設**の存在、恒久的施設に帰属する所得、租税条約の**源泉徴収税**についての規定を所得に適用することに関する問題等の非移転価格の事例においても、この種の相互協議の申立てを行っている。

租税条約の特定条項によって事態が明確に解決されない場合、租税条約の規定に適合しない課税の事例に関して相互協議が必要とされることが時々ある。個人の問題で最も頻繁に発生する事象は**二重居住者**の事例である（個人が租税上二ヶ国それぞれの国内法に基づき、二ヶ国の居住者であるとみなされる場合等）。いつ居住性を取得したか、又は失ったかについて、二ヶ国の国内法によって異なるテストが適用される可能性があるため、これはしばしば起こり得る。租税条約は、二重課税を回避する対象及び目的の一部として、二ヶ国のうちの二ヶ国のみに対して当該者を条約上の居住者として扱うことを認めており、当該者が二ヶ国のうちの何れの国とより強い関係を維持しているかを判断するための基準を定めている。当該国が、租税条約を適用する際には、唯一の居住地国として扱われる。

OECDモデル租税条約**第4条（居住者）第2項**は、一連のいわゆる「**タイ・ブレイカー**」テストを通してこの問題の解決を図る。前述のテストによって問題が解決しなかった場合に各タイ・ブレイカー・テストは、条約上の居住地国一ヶ国を決定するために行われる。これらのテストを適用した際、例えば、当該者の「恒久的住居」又は重要な利害関係の中心がどこにあるかについて二ヶ国が異なる見解を示す可能性があり、この時点で条約当事国間の差異を解消するために相互協議に訴える必要があるかもしれない。

加えて、タイ・ブレイカー・テストをどのように運営するかについて両国が合意した場合であっても、これらのテストは必ず結果を出すとは限らない。最後のタイ・ブレイカー・テストは、「締約国の権限ある当局が相互協議により問題〔条約上の個人の居住性〕を解決するものとする」ことを定めることによりこの問題に対処することを試みる。言い換えれば、当該問題が他のタイ・ブレイカー・ルールによって解決されなかった場合には、二重課税を回避するために相互協議によって解決されるべきである。

1.2.2. 解釈又は適用に関する事案、及び条約に別途定めのない場合における二重課税

ほとんどの**相互協議**条項は、「租税条約の規定に適合しない」課税事案以外の二つの分野における相互協議の可能性を定めている。その二分野は、**OECDモデル租税条約第25条第3項**に対応する規定に通常記載される「租税条約の解釈又は適用」並びに条約に別途定めのない場合における二重課税の排除の問題に関連する。特に、**第25条第3項の第1文**では、「租税条約の解釈又は適用に関して発生する問題又は疑問」を相互協議によって解決を図る権限を**権限ある当局**に与える。本規定に基づき、明確化又は解釈を必要とする問題について締約国間で協議し、合意する

ことができる。これらの相互協議に関する議論は一般的な性質の主題に関連するものもあり、特定納税者というよりは納税者全般の事例に関連する、又は関連する可能性がある。

権限ある当局は本規定に基づいて、条約で使用される用語の定義について合意する、又は条約によって要求される救済を与えるための手続きについて合意することができる。本規定が効果的に適用された事例には以下のようなものがある。

- 日米租税条約の利子条項に規定する「投資銀行」の用語の意義に関する **2005年12月27日付の日米間の覚書**
- 課税上の透明体に対し、条約上の恩典を与えるにあたって適用される基準及び手続きに関する **2005年12月22日付の米国-メキシコ間の合意**

ベスト・プラクティス No.1 解釈又は適用の問題の解決と公表

条約の解釈又は適用に関する多くの一般的な問題は、権限ある当局が **第25条第3項**第1文に基づき権限を行使することによりうまく対処し、これらの問題について合意に達することができる。

権限ある当局は、この権限を活用する機会を確認し、追求することによって条約の履行を推進していくことができる。第25条第3項に基づき合意に達した、全ての又は一般的な納税者に適用される合意内容を公表することによって指針を推進し、今後起こる紛争を積極的に解決していくことができる。協議の性質により（刑事事件の手続きに関わる特定のコンプライアンス関連の協議等）、その公表が行政の目標を損なうことになる場合を除いて、このような協議書の公表は推奨される。

第25条第3項第2文もまた、「租税条約に定めのない場合における二重課税を排除するために協議を行う」権限を、権限ある当局に与える。第三国の居住者が、ある条約の双方の締約国にそれぞれ **恒久的施設**を持つ事例において、双方のそれぞれに帰属する所得の額について合意できない場合等に、権限ある当局はこの権限によってこの問題に対処することができる。

ベスト・プラクティス No.2 二重課税を排除するための条約第25条第3項の積極的な活用

租税条約に定めのない場合における二重課税の事例を解決するために **第25条第3項**によって与えられる権限は、租税条約の基本的な目的と密接に関係しており、権限ある当局は、国内法上の障碍がある場合を除いて、関連する事案に対してこの権限を意識的に行使することにより、誠実にこの目的を達成していくことができる。

1.3. 権限ある当局とは何／誰を指すのか

「**権限ある当局**」とは、租税条約で使用される用語であり、租税条約の締約国のうち一方の締約国で問題に対応する（人の）地位、人又は組織を意味する。

各国の権限ある当局は、通常租税条約の定義条項で定義される（例えば、**OECDモデル租税条約第3条（一般定義）**）。典型的には「財務大臣若しくは権限のある代表者」又は「財務長官若し

くはその代理者」が指定される。以下に記載するとおり、通常税務当局内で当該国の相互協議プログラムを管理するレベルの人に権限が委任される。

権限ある当局による協議は、一般的に租税条約に記載される相互協議条項に基づき行われる。権限ある当局については、条約の他の条項でも言及され、また、特定の状況下では具体的な問題に関して権限ある当局による協議を求めるために他の条項も直接適用することができる（OECD モデル租税条約の第9条（特殊関連企業）第2項又は第4条（居住者）第2項(d)等である）。

1.3.1. 権限ある当局の全般的な目的

一般的に言えば、権限ある当局は、租税条約を誠実且つ確実に適用することを誓約し、適用される租税条約、OECD モデル租税条約、及び OECD 移転価格ガイドライン¹に従い、権限ある当局への申立てについて解決するよう努める。この義務を十分に履行するために、双方の権限ある当局は、譲歩をするための適切な機会を探ることを含み、問題の十分な解決が得られるように、あらゆる努力を払わなければならない。

ベスト・プラクティス No.3 問題解決のための原則に基づくアプローチ

相互協議事案の解決において、権限ある当局は、原則に基づき、公正且つ客観的な方法で他の権限ある当局と協議を行わなければならない。各事案についてはそれぞれの真価に対して判断がなされるべきで、他の事案の結果とのバランスを考慮して事案なされてはならない。適用される限りの範囲において、OECD モデル租税条約、及び OECD 移転価格ガイドライン¹のコメントリーは、原則に基づくアプローチを進展させるための基礎として適切である。

相互協議の事案に対する原則に基づくアプローチの一部として、権限ある当局は一貫性のある、相互主義的な立場をとるべきであり、ある問題について、事案ごとにどの側面がより多くの利益を生み出すかによって、そのスタンスを変えてはならない。原則に基づくアプローチは最も重要であるが、合意に達する方法が他にない場合には、権限のある両当局は二重課税を排除するために譲歩をする適切な機会を探る必要がある。

可能な限りにおいて、二国間関係において繰り返し発生する重要な問題に直面する権限のある両当局は、当該問題を一貫性のある方法で処理するための合意を望む場合もある。

相互協議プロセスを改善するため、理想的には、権限ある当局は、事案を適宜に解決し、納税者の申立てた事案の進捗状況を逐次納税者に通知するために努力を払うものとする。特定の事案に関して権限ある当局間で一度決定がなされた、又は解決策に関して合意がなされた後は、事案はその決定について書面で通知を受けるものとする。権限ある当局が行った事案に関する決定又は合意の根拠を納税者が知りたいと考えるのは当然であり、権限ある当局により十分な説明がなされるべきである。これらの問題は全て本マニュアルの該当部分で取り扱っている。

¹ 特定の租税条約については、その原典又は基礎に応じて、他のモデル租税条約及びコメントリー等その他の関連出典も役立つ。

2. 相互協議の申立てを行う

2.1. 相互協議の申立てとは何か

一方の又は双方の締約国の税務当局の措置によって租税条約の規定に適合しない課税を受ける、又は受けることになることを認める者は、該当する租税条約の**相互協議条項**に基づき、**権限ある当局**の協議を申立てることができる。ほとんどの場合、このような措置というのは、当該者が当事者である問題又は取引に係る所得に対する調整又はその調整を行うための正式な書面による提案である。

一般的に納税者は、租税条約に基づく救済を求めるには、居住地国の権限ある当局にアプローチを行う必要がある。双方の税務管轄の関連者に影響を及ぼす調整が行われる場合には（他方の国の関係会社と締結された取引によってある企業に生じる所得又は費用に対する、一方の国による**移転価格調整**等）、各納税者がその居住地国の権限ある当局に対して個別に協議の申立てを行うことが望ましい。納税者が関係国の非居住者であるが、何れかの国の国籍に基づき条約の特典を受ける権利を有する場合（**OECD モデル租税条約の第 24 条（無差別取扱い）第 1 項**に類似する規定に基づく保護等）、国籍を有する国に対して申立てを行うことができる。

条約によっては、より柔軟性があり、納税者がいずれの締約国の権限ある当局にも申立てを行うことができるものもある。納税者は、特定の権限ある当局に対して申立てを行う資格があるかどうかを判断するために、特定の相互協議条項の本文を確認する必要がある。

2.1.1. 権限ある当局の協議が必要とされる典型的な状況

租税条約の規定に適合しない課税の典型的な事例であり、**相互協議**の申立てを行うことができるものを以下に記載した。

- 納税者が、他方の締約国における**関連者**に移転し、若しくは移転される商品又はサービスの対価の額について**移転価格調整**を受けたために、一方の締約国で追徴税の対象となる。納税者は、**経済的二重課税**を回避するために、当該一方の締約国の**権限ある当局**に対して調整を減免又は撤回する、及び／又は当該他方の締約国の権限ある当局に対して、関連者の所得に**対応的調整**を行うことを申立てることができる。
- 納税者が、双方の締約国においてそれぞれの国内法上の居住者とみなされ、それぞれの締約国が、その納税者は租税条約上自国の居住者であると主張する。解決されなければ、納税者は租税条約の規定に適合しない課税を受け、同一の所得に対して双方の締約国から課税を受けることになる可能性がある。権限ある当局に申立てを行うことによって、条約の**居住者条項**に記載されるタイ・ブレーカー・ルールの適切な適用に関して、権限のある当局間での議論が開始されることになるだろう。納税者が居住者であることを主張する国、又は事案によっては、法人が設立された国の権限ある当局にアプローチを行う必要がある。
- 納税者から見て他方の締約国の居住者に対する支払いに対し、一方の締約国によって、租税条約で認められる範囲を超えた**源泉徴収税**が課税されている。納税者は、租税条約

の規定に適合しない課税に関して、自己の居住地国の権限ある当局に対して、他方の締約国の権限ある当局に対処するように申立てを行うことができる。

- 一方の締約国に支店を置いている納税者が、支店に配分される所得に対する当該締約国による調整のため、追徴税の対象となる。納税者は、**外国税額控除**の増額若しくは**免除**を認めること、又はその調整に関する他方の権限ある当局による救済を求めることなどによる二重課税の排除を求めて、**居住地国**の権限ある当局に申立てを行うことができる。
- 一方の締約国の居住者としてその所得（他方の締約国で営む事業により得られる所得を含む）について課税を受ける納税者が、当該他方の締約国において得た所得につき、租税条約に規定する**恒久的施設**を持たないにもかかわらず、当該他方の締約国において課税される。納税者は、租税条約の規定に適合しない課税の問題に関して、居住地国の権限ある当局に対して、他方の国の権限ある当局に対処するよう申立てを行うことができる。
- 条約が所得の特定項目に適用されるかどうかについて納税者が確信を持たない、又は国境を越える問題に関連する項目の特性若しくは分類について確信がない。納税者は、これらの問題について明確にするために権限ある当局にアプローチを行うことができる。

これらの全ての状況に関して、一般的には、納税者は相互協議プロセスを通じて援助又は救済を受けることができる。

租税条約の規定に適合しない可能性のある課税の事案について、納税者が権限ある当局の協議を求めるためには、そのような課税が考えられるということ居住者が証明するだけで、一般的には十分である。言い換えれば、実際に調整が行われていることは必要でなく、納税者は調整が差し迫っていることを通知するために権限ある当局に接触することができる。不適切な課税の可能性を証明することは、納税者が 51%の確率をもって証明しなければならないということの意味するものではなく、また、判断が難しい場合においては、権限ある当局が申立てを受諾する上で、疑わしき場合には納税者に対してなるべく善意に解釈するという立場をとることが適切である。更に、不適切な課税である可能性及び申立てを行うに当たって必要とされる程度に関する指針は **OECD モデル租税条約第 25 条のコメントリーのパラグラフ 12** に定める。

また、**相互協議条項の第 3 項**に記載されるとおり、居住者は、条約の解釈及び適用関係の明確化のために権限ある当局に接触することができる。このような場合、不適切な課税の可能性を証明する必要性について規定する**相互協議条項の第 1 項**の要件を満たす必要はない。

2.2. 権限ある当局の協議の申立ての方法

ほとんどの場合において、相互協議の事案は、権限ある当局の協議を求める納税者の申立てによって開始される。基本的にこの申立ては、関係する締約国の内の一方の締約国の措置によって、関連する租税条約の規定に適合しない課税を受ける、又は受けることになる納税者が考える旨を権限ある当局に報告又は通知する方法である。

相互協議の申立ての方法及び相互協議事案の取扱方に関する特定の指針を公表している国もある。OECD ウェブサイトに掲載されている、OECD 加盟国の相互協議**カントリー・プロフィール**

に指針に関する情報が記載されているので、相互協議の申立てを考えている納税者は参考にすることができる。

ベスト・プラクティス No.4 相互協議手続へのアクセスと利用の透明性及び簡易性

権限ある当局は、適切な場合には、相互協議の利用に関する国内規則、指針及び手続きを策定並びに公表し、OECD 加盟国は、この情報に関する資料を含む、OECD ウェブサイト上の **カントリ** **ー・プロファイル** が最新のものであることを確実にするものとする。

相互協議の事案を扱うために必要な情報量及び幾つかの手続きの必要性にも拘わらず、相互協議の開始・運用に伴う形式的な手続きは最小限に抑え、不必要な形式的な手続きは排除されるべきである。

権限ある当局の扱う事案、特に **移転価格** の事案はしばしば、事実集約的であり、一般的に相当量の情報を必要とする。しかし、必要な情報量は、問題の複雑さとバランスが取れている必要がある。情報の依頼によって納税者に課される負担を認識されるべきであり、取り扱っている問題に具体的に関連するものであるべきである。

2.2.1. 相互協議の申立ての一般形式

権限ある当局の協議を申立てる際に規定の様式がない場合には、納税者は、当てはまる場合は、以下の関連情報を提供するものとする。

1. 納税者の名称、住所、及び納税者 ID 番号。
2. **移転価格** 事案の場合は、関連する外国納税者の名称、住所及び、可能であれば、納税者 ID 番号。
3. 関連する外国の税務当局の名称、及び可能であれば、調整を行った若しくは調整を行うことを提案する地域又は地方の税務署の ID。
4. 納税者が正確に適用されていないと主張する租税条約の条項及び納税者による同条項の適用の解釈。
5. 該当する課税年度又は課税期間。
6. 取引、問題若しくは **関連者** の関係性、状況又は構造（申立てを行った後にこれらに関する変更があった場合には、その変更を報告することが望ましい）。
7. 権限ある当局の協議の申立てが行われた問題の事実関係についての概要及び分析（納税者に影響を及ぼす特定の問題で、税務当局が提起したもの、及び該当する金額を含む）（該当する場合は、両国の通貨及び算定書類を示す）。
8. 移転価格事案については、入手可能であれば、納税者の **居住地国** の国内法に定める必要書類（必要書類の量が過度に多い場合には、相互協議の申立ての対象である取引に関連して作成された必要書類の明細による提出も可能かもしれない）。

9. 他方の締約国の権限ある当局へ提出された、又は提出されるべき他の関連する権限ある当局への申立書及びその関連書類の写しであって、当該他方の税務当局からの通信、もう一方の税務当局の措置又は措置の提案に対する返答として提出された報告書、異議申立書等の写し等を含む（該当する場合は、翻訳した写しがあれば望ましく、また、文書量が膨大である場合には必要文書の明細による提出も可能かもしれない）。
10. 納税者又はその前任者が、同一の若しくは関連する問題について何れかの締約国の権限ある当局に対し、以前に申立てを行ったかどうかを示すもの。
11. 各税務管轄における、救済を求める年度に関する期限についてのスケジュール（国内法及び租税条約上の期間制限）（複数の納税者がいる場合には、各納税者のスケジュール）。
12. 納税者が異議申立通知、上訴申立、還付請求、又は同様の文書を該当する何れかの税務管轄に対して提出したかどうかを示す書類。
13. 権限ある当局の協議の申立てが、何れかの締約国の税務当局によって現在又は以前、**事前確認取極**、判決、又は同様の手続きの一部であると考えられている問題と関連している場合においては、その趣旨が示された文書。
14. 権限のある代理人として行為を行う者に対し、未だその代理行為の権限が与えられていない場合には、申立てを行う際に、その代理人が納税者のために行う行為を行う権限が与えられている旨を示す、署名入りの文書。
15. 納税者が関連性があるとみなすその他の事項。
16. 他方の税務管轄において合意に達した和解解決又は合意の文書であって、**相互協議**のプロセスに影響を及ぼす可能性のあるものの写し。
17. 問題を解決するために想定される根拠についての納税者の見解。

申立書には一般的に納税者又は納税者に代わって代理人が署名をし、申立書に記載した事実及び情報の正確性並びに完全性を確認する。また、提出後に合理的な期間内に同等の内容を記載した付属書類を提出することができる。

通常、相互協議事案に関しては、権限ある当局は手数料を課さない。事前確認取極のプログラム（マニュアルの別の箇所に記載）又は独立した専門家又は調停人を使用するような稀な場合には、これに関連する手数料が課されることもある。

ベスト・プラクティス No.5 権限ある当局への完全、正確且つ適時な情報の提供

申立てに含まれる情報の完全性及び正確性は、**権限ある当局**が**相互協議**のプロセスを実行するために必要な時間に直接の影響を及ぼす。事案に迅速に対処するために、権限ある当局は、状況の分析を行い、これを理解し、最終的にその立場について、納税者及び他の権限ある当局との協議の準備をするために十分な詳細を必要とする。

双方の権限ある当局がほぼ同時に同じ情報を共有していることを確実にすることによって、事実を共に理解することが容易となり、間違いなく早期の解決が促進される。したがって、他の権限ある当局に提出された情報及びその後に出された申立書の写しをとることによって誤解が生じるリスクが減免されることになる。双方の権限ある当局が相反する情報を受け取った場合、相互協議のプロセスは、提示された情報や事実の内容について両当事者が合意するまで遅れることになるだろう。

納税者が十分且つ正確な情報を提供しなかった場合、権限ある当局は事案の受け入れを遅らせることもあり、また、納税者が事実を偽って報告した場合には、権限ある当局は協議を行うことを拒否することもある。

ベスト・プラクティス No.6 電子申請の容認

税務当局及び納税者の利益のために、電子通信及び権限ある当局への提出物の写しをとることは、双方の権限ある当局に対する情報の同時提供を促すという意味で役立つ。電子コピーも納税者の提出の負担を軽くすると同時に権限ある当局への申立てに伴う事務を容易にする。現在この形態の提出方法を認めない政府当局もあるが、責任を負わないという条件の下に認めている政府当局もある。

2.2.2. 相互協議プロセスにおける情報の使用

相互協議のプロセス中に取得した、若しくは作成された情報は、適用される租税条約の秘密保持規定、特に情報交換条項（OECD モデル租税条約第 26 条）及び国内の事案における場合同様、殆ど全ての事案において、国内法によっても完全に保護される。

更に、権限ある当局は、機密情報又は営業秘密等の秘密情報の開示は納税者の競争状態を損なう可能性があることを認識する必要がある、当該情報を保護するためにあらゆる対策を確実に講じなければならない。

3. 相互協議の仕組み

3.1. 基本原則

租税条約の相互協議条項に基づき、権限ある当局に対して申立が行われた場合には、申立てが正当なものと認められるようならば、権限ある当局はまず、単独で問題の解決を図らなければならない。

例えば、一方又は双方の締約国の措置によって条約の規定に適合しない課税がなされたということを納税者が主張する場合においては、権限ある当局が救済の申立てが妥当なものであり、この救済が租税条約の範囲内であると判断した場合、当該一方の権限ある当局は、他方の権限ある当局に相談することなく、救済を与えることができる。当該一方の権限ある当局が独自で満足の見込みなく解決に至ることができなかつた場合、他方の権限ある当局と協議をし、相互協議での合意により問題の解決を図るものとする。

事案の通知を受けたら、双方の権限ある当局は、当該事案若しくは問題の利点（場合によっては、不利益な点）を通常一方の権限ある当局の展開するポジションに基づき協議を行う。協議は、通信、電話、ビデオ会議により、又は直接行うことができる。ポジション・ペーパーに対する正式な反論がなされることもあるが、通常、十分協議を行った後、権限ある当局は殆どの場合には合意に達し、双方が満足できる解決に至ることができる。

二重課税の事案では、権限ある当局間の合意において、各税務管轄内で与えられる救済の範囲及び救済方法の概要が示される。通常救済の方法（所得の調整、税額控除、免除等）、送還、及びタイミング等の詳細が概要として記録され、次に権限ある当局間の通信の交換が行われ、正式な合意文書となる。

このような場合において、他方の権限ある当局（問題又は調整が発生しなかつた税務管轄における権限ある当局）が全てについて又は一部について対応的救済を与えることに同意した場合、大半の事案においては「対応的調整」を通じて救済が与えられる。「対応的調整」という用語は、最初に言及した税務当局が行った調整によって引き起こされた二重課税の排除のために、契約の相手方と行う調整を示す用語である。

権限ある当局との間で最終的な合意に達した場合、納税者は書面で決定に関する通知を受け、結果の説明を受ける。納税者が受諾した後、当局間で合意の確認書が交換され、納税者に提供される。その後間もなく税務当局が結果の処理を行い、救済が与えられる。

3.2. 相互協議の申立ての受理について

相互協議の申立て（上記）の一般形式の提案は広範に渡っているように見えるが、権限ある当局は相互協議の申立てを検討するにあたり、通常、以下の主要な要素を必要とする。

- 問題又は取引に適用される租税条約があること。
- 当該者が、一方又は双方の国の措置によって、租税条約の規定に適合しない課税を受ける又は受けることになるだろうと認める旨。
- 適用される租税条約が規定する期限内に権限ある当局が通知を受けたこと。

- 問題又は異議が正当であると認められること。

これらの条件が満たされたと仮定した場合、納税者は税務調査が完了する前又は正式な**更正・決定通知書**を受領する前であっても、権限ある当局への申立てを行うことができる。しかし、権限ある当局は、その人材を相互協議のプロセスの分析又は評価に当てる前に、税務調査を完了させることによって、所得の調整又は問題を確認し、完成した申立書を提出するよう求めることが多い。これは特に、税務調査機能が事実関係の解明及び関連する分析を完了しなければ権限ある当局が事案を評価することは不可能だと判断した場合に該当する。これは、権限ある当局が個別の相互協議の事案を処理する作業を遅らせる可能性があるが、これによって権限ある当局への事案の通知又は申立てが妨げられてはならず、また、いかなる方法によっても相互協議へのアクセスが阻害されてはならない。

ベスト・プラクティス No.7 相互協議事案の早期解決

紛争の可能性が認められた早期の段階で開始することができる、**相互協議**の適用プロセスは、初期の柔軟な検討プロセスと併せると、**権限ある当局**が現実的な代替案を特定しやすくなる。現実的な代替案は、税務当局又は納税者に不必要なコストや事案の準備のために必要以上の負担が過度にかかる前に明らかとなる可能性がある。

早期解決による明確な利点にも拘わらず、多くの権限ある当局は、将来的に検討が必要となる事案の具体策を協議するよりも、**ベスト・プラクティス No.23 権限ある当局の独立性とリソース**に概要が示されるとおり、その独立性を維持することに十分配慮し、早期の関与（税務調査の完了前）については、一般的な方針及びプロセスの問題に関する提言を行うことに留めたいと考えている。例えば、これらの提言では、期限又は**事前確認取極（APA）**若しくは**同時税務調査**に関連する調整の実現可能性全般に関する問題を取り扱うこともある。

詳細については、納税者には特定国の相互協議の指針及び関連する条約を検討するか、権限ある当局に直接相談することを勧める。

通常、納税者による権限ある当局の協議の申立てが合理的な期間内（30 日間の期間を合理的とする）に受理された又は拒否されたかについて、権限ある当局は書面で納税者に通知する。申立てが拒否された場合には、税務当局がその決定の理由を示すことが建設的であると考えられる。

加えて、相互協議の申立てを受理又は拒否するかの決定が不明確である場合（権限ある当局への事案の通知／申立てが条約に規定する期限内に行われたかどうかについて問題がある場合等）、権限ある当局は、条約の精神及び目的、並びに相互協議のプロセスが参画を制限するのではなく、奨励するために設計されているということを念頭に置いて判断することが重要である。このことは、特に「課税の蓋然性」の問題が発生する場合、又は期限の経過によって権限ある当局の協議が排除される場合等に該当する。

3.2.1. 相互協議の申立ての期限

租税条約には**相互協議**の申立てに関する期限が一つ以上設定されていることが多い。その内の一つが **OECD モデル租税条約第 25 条第 1 項**に記載されている。「租税条約の規定に適合しない」

課税の事案は、当該「租税条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知から3年以内」に、納税者の**居住地国**の権限ある当局に「申立て」される必要があると規定されている。殆どの税務当局において、これは通常調整の通知日から3年以内を意味する。（OECDモデル租税条約における3年間の期限の始点に関する詳細な指針は**第25条に関するコメンタリー**に記載される。）しかし、国の条約ネットワークによって様々な種類の期限があるため、特定の事例ごとに詳細を確認することが賢明である。権限ある当局に事案の申立てを行うための期限の要件を納税者が満たさない場合には、相互協議へのアクセスが拒否されることもある。

ベスト・プラクティス No.8 潜在事案の早期通知

納税者は、ある問題について将来、適用される租税条約の規定に適合しない課税を受ける可能性があることが明らかになり次第、可能な限り早急に**相互協議**の申立て及び／又は、適切な**権限ある当局**への通知を検討することが望ましい。これは、適用される租税条約の規定に適合しない課税が引き起こされる可能性のみならず、その蓋然性が明らかになった時点とする（**セクション 2.1.1 権限ある当局の協議が必要とされる典型的な状況**、及び**セクション 2.2 権限ある当局の協議の申立ての方法**を参照のこと）。

不適切な課税を生じさせる正式な措置が行われる前に、事案の通知又は申立てを行っておくことで、条約上の相互協議の申立て又は権限ある当局への通知のための期限を確保しやすくする。

条約において期限を定めるのは、税務当局が問題となる課税期間を何年も過ぎた後に調整を行う、又は調整に対処しなければならなくなることを回避するためである。情報が陳腐化し、又は入手不可能となることも多々あるため、このように遅い段階に調整に対処することには困難が伴う。記録、情報及び問題又は取引に関する詳細は、特に問題の課税期間後長期間経ても、問題の認識がない国の事例の場合等、入手が困難となる可能性がある。

ベスト・プラクティス No.9 申立て期限制限に関する柔軟な解釈及び条約上の権利の教示

税務当局にとって合理的な期限を設ける必要があることと、条約の恩典を受ける資格のある者について**相互協議**を行う必要があることとのバランスをとることは、困難な問題となり得る。条約の精神と目的を念頭に置いて考えた場合、相互協議の申立てを行う際に、条約上の期間制限についての解釈を必要以上に厳格に行うことによって、納税者が相互協議を通じた支援を受けることが不当に阻害されてはならない。簡単に言えば、納税者は、不明確な事例においては、証拠不十分であるためなるべく善意に解釈されるべきである。

相互協議へのアクセスを維持するために、時宜を得た申立てを行う負担は納税者にあり、納税者は、期限を過ぎてしまわないことを確実にするためにあらゆる合理的な対策をとる必要があるが、調整を行う税務当局には、相互協議を開始するための条約上の期間制限に関する情報を含め、適用する条約に基づく納税者の権利を納税者に教示することが望まれる。調整の提案の正式な通知の際にこの書面による通知又は勧告を記載し、相互協議の利用に関する一般指針及びこの仕組みへのアクセスをどのようにして保護するかを記載することができる。納税者に国内並びに条約上の権利及び義務を、調整を提案するときに教示するという、ベスト・プラクティスを実行している税務当局もあり、良い反応と結果を得ている。

期間制限の規定を含む、国内法上の規定は、条約自体の条項に反映されていない限り、相互協議へのアクセスに対する障害となつてはならない。国内法に障害があるとして、納税者が相互協議

を開始することを認めない権限ある当局は、他の権限ある当局にこのことを報告し、自らの見解の法的根拠を適切に説明する必要がある。国内法と相互協議のプロセスの関係に関する詳細な指針については、セクション 4. 相互協議と国内法を参照のこと。

3.2.2. 条約が OECD モデル租税条約から逸脱する場合の救済の実施期間制限

OECD モデル租税条約には、締約国の国内法上の期間制限にも拘わらず、相互協議の合意は実施されると記載されているが、多くの国はこの点について見解を留保してきた。従って、OECD モデル租税条約第 25 条第 2 項の第 2 文と同様の文言を含まない条約もあれば、締約国の権限ある当局が、相互協議事案が特定期間内（当該事案に関わる課税年度の末から特定年数内等）に存在するという通知を受け取っていない場合には、国内法上の期間制限の規定に反する相互協議の合意を実施する必要はないと明確に規定している条約もある。

上記ベスト・プラクティス No.9 申立て期間制限に関する柔軟な解釈及び条約上の権利の教示に記載した、期間制限についての事前通知は、条約が OECD モデル租税条約と異なる場合において特に有用となる。これらの場合において、税務当局は、納税者が相互協議に基づく救済を他の国から得ることができる可能性を維持するために、特定期間内に他方の権限ある当局に調整について報告する必要性があることを効果的に納税者に通知することができる。

いずれにせよ、納税者は、条約が OECD モデル租税条約第 25 条第 2 項の第 2 文の文言から逸脱している場合において、条約上又は国内法上の期限の経過による権利の喪失を避けるための保護対策を適時に行わないことによって、租税条約の規定に適合しない課税についての救済を与えるための相互協議の効率が下がることを認識する必要がある。従って、納税者は、あらゆる合理的な対策をとり、納税者の方で適切な保護対策をとることなく期限が経過してしまうことのないよう確保しなければならない。

条約が OECD モデル租税条約から逸脱しており、権限ある当局が、特定期間内に相互協議事案の通知を受領しない限り相互協議を通じた救済を実施する義務を負わないことを明確に定めた規定を含んでいるような特定の事例において、この要件が必要以上に厳格に適用されることは相互協議の精神に反することになる。例えば、権限ある当局が問題の特定、調整金額、及び問題となっている税金の算定等の「租税条約の規定に適合しない課税」の具体的な詳細を通知に含まれていることを期待したとしても、これらの特定要件の期限を利用して双方の締約国が実施することができる相互協議の合意による救済を不当に排除してはならない。これは特に、税務当局がこれらの詳細を納税者に提示することが遅れた場合に該当する。更に、通知が不適切に申請され、通知要件が満たされていないとされた場合、権限ある当局は、その理由及び是正方法を納税者に通知するのが妥当である。

一方の国の税務当局が、相互協議の事案を他方の国の権限ある当局に通知するものとして、条約に基づき明確に定められている期限の満了後まで、調整の可能性について納税者に通知をせず、その結果として納税者が相互協議の合意の実施を通して他方の国から救済を得ることができなくなった場合、当該一方の国の権限ある当局は、ほとんどの場合で、二重課税を回避するために単独で自らの調整を撤回するよう準備をしなければならない。

ベスト・プラクティス No.10 古い年度に対する調整又は通知について、相互協議による救済が受けられなくなることを回避

調整によって相互協議事案が発生する可能性がある場合、税務当局は調整を行う意志を可能な限り早く納税者に通知しなければならない。特に、適用される条約の事案の申立て／通知及び結果の実施に関する相互協議条項の規定が OECD モデル租税条約の規定と異なっている場合にこのことが該当する。この通知によって、相互協議（ベスト・プラクティス No.9 に記載される）を開始する要件のみならず、相互協議を通して救済を得る要件についても納税者に提言をする。この要件には、相互協議に基づいた他方の国から救済を受ける権利を維持するために、時宜を得た通知が必要な調整について他方の国の権限ある当局に通知をすること等がある。

一方の締約国の調整が遅れ、条約若しくは国内法に規定される期限のため、他方の締約国が相互協議を通して救済を与えることができない、又は与える意思がない場合、二重課税が発生する可能性がある。国内の期限にも拘らず、相互協議を実施する義務が条約に明確に記載されている場合、条約が誠実に適用されるためには当該義務の遵守が求められる。

一般的に、OECD モデル租税条約第 25 条第 2 項の第 2 文の文言から逸脱する条約を有する国は、税務調査の慣習によって、納税者が相互協議の救済を得ることができないような古い年度に対する調整を行うリスクが不当に生じないように図らなければならない。納税者側が適切な保護対策をとることなく、他方の国における期限が切れることのないように、納税者は確実にあらゆる合理的な対策をとる必要がある。

二国間条約に明記する期限の満了後に調整が提言され、これによって、納税者が他方の国から相互協議を通して救済を得る機会が無くなるような場合、調整を行う国は、二重課税を回避するために、単独で調整を撤回する準備をすることができる。但し、調整が不正、故意の不履行、又は重大な過失に関連したものである場合はこの限りではない。

3.2.3. 租税回避と相互協議

その国内法上の租税回避否認規定に基づいて調整が行われる場合に、権限ある当局によっては、事案を検討しない傾向がある。一般的にこれが意味することは、権限ある当局が当該事案において申立てについて考慮するとした場合、他方の権限ある当局に当該事案を送り渡し、海外の権限ある当局がその裁量において救済を与えるかどうかにかねて委ねるのみである。

国内における「租税回避否認」法が租税条約の規定によって国が負うべき義務に抵触するかどうかを全般的に検討することが有用と考えられる。これは当然各国の国内法及び特定の租税条約に特有の問題である。条約によっては、国内の租税回避否認規定を特別に認めており、従って、特定の場合において当該規定を適用することは必ずしも条約に反することにはならない。しかし、このような条約の下においても、国内の租税回避否認規定をある特定の事例に適用できると単に主張するだけでは、条約の規定に適合しない課税が存在するか、又はその可能性があるかの問題を相互協議から排除することを正当化することはできない。

明確な例外がない他の状況においては、国内における特定の「租税回避否認」法又は方針が条約と常に一貫したものとなっているかどうか、特に、OECD モデル租税条約の第 1 条のコメントに記載されるように、条約が濫用されているという明確な証拠があるかどうかを調べるしかない。租税回避否認規定の適用によって、租税条約の規定に適合しない課税が発生すると判断する

ことができる場合、明確な例外がない場合、租税条約が国内における租税回避否認法に優先するとすべきである。このような判断がなされない場合であっても、租税条約が濫用されているという明確な証拠がない限り、各国は、二重課税を回避するために、特に租税条約に記載される特定の義務を遵守しなければならない。特別な規定がない場合には、相互協議に進むにあたって濫用と受け取られるような状況を否定する一般規則はない。

OECD モデル租税条約 コメントリー（改正案と合わせて）は、条約と国内法との間の不一致に関する追加の指針を定め、更にこの問題の詳細について扱う。

ベスト・プラクティス No.11 「租税回避」とされる事案に関する相互協議の検討

「租税回避」という用語が国によっては広範な意味又は解釈をもつことを考えると、税務当局の措置が租税回避否認規定に基づき行われ、第 25 条第 1 項の要件が満たされている場合には、双方の締約国の権限ある当局が、相互協議事案として協議を行うことについて、少なくとも、検討することが合理的なことであろう。特別な規定がない場合は、濫用と受け取られる事例において、相互協議へのアクセスを否定する一般規則はない。特別な規定が存在する場合であっても、国内の租税回避否認規定をある特定の事案に適用することができることと単に主張するだけでは条約の規定に適合しない課税が存在するか、又はその可能性があるかの問題を相互協議から排除することを正当化するために十分ではない。

更に、他の国内法に対する補足的又は二次的なものとして租税回避否認規定を活用する場合、又はその根拠が疑わしい場合、二重課税並びに租税回避否認に係る罰金及び利子との組み合わせの結果生じる、不都合かつ累積的な性質を考慮する必要がある。従って、権限ある当局の協議を完全に否定することは、意図しない追加的な罰則効果を生み出す可能性がある。

国内における「租税回避否認」法の適用が認められることによって、一方の国の権限ある当局による救済が行われない場合であっても、そのことによって、他方の権限ある当局が適切と判断する救済を与えることが妨げられてはならない。

3.2.4. 相互協議に対する他の潜在的障壁

その他に時々起こる問題として、相互協議条項によって、租税条約の規定に適合しない課税に対し納税者が行うすべての「正当な」申立てを検討する義務を負うにも拘わらず、相互協議の検討をしないことを決定した権限ある当局も存在するような場合がある。例を挙げると、権限ある当局によっては、条約の相手国が行った名目的な所得調整に対して名目的な費用の形態による救済は行わない。納税者の状況によって、税務当局が法的先例とすることを希望するような問題が提示される場合、他の権限ある当局は相互協議を遂行することを拒否する可能性もある。相互協議の利用におけるこの種の例外は、相互協議のプロセスの精神及び目的を弱体化させる。認められた国際法の一般原則によると、国内法が（国内憲法であっても）条約の義務を遵守しないことは正当化されない。つまり、各国は、十分考慮することなくある事項が相互協議の検討に値しないという見解をとってはならない。

ベスト・プラクティス No.12 相互協議の「対象外」の排除又は極小化

相互協議の検討対象から除外される事案をなくすことによって、各国がその国内法又は方針と租税条約ネットワークとの間の矛盾を是正していくことは、全ての利害関係者にとって最善の利益となると考えられ、また、租税条約の精神及び目的をより良く反映することになる。納税者及び他の税務当局が相互協議の対象にならない事案を認識することができるようにこれらの国々は、少なくとも、除外される事例を公表する必要がある。

国内法又は方針を理由として、納税者の相互協議の開始を認めないとする権限ある当局は、他方の権限ある当局にこのことを報告し、自らの見解の法的根拠を適切に説明する必要がある。

3.3 納税者の役割

3.3.1. 権限ある当局に対する情報提供

納税者が相互協議のプロセスから部分的に除外されている場合であっても、納税者による参画及びその努力は事案を完結させるための時間に相当な影響を及ぼすであろう。長期的には、権限ある当局に迅速に情報を提供することが納税者にとって良い結果となるであろう。権限ある当局への申立てが受諾された後は、事案を解決するために必要な、十分且つ正確な情報を納税者がこれに提供することが最も自己のためになることである。申立書の一部として、若しくはこれに関連してこれまで提出した情報又は文書における全ての重要な変更、並びに検討中の問題に関連する新たな情報又は文書についての可能な限り最新の情報を権限ある当局に届けることは納税者の利益となる。

適切な情報又は文書がないと、権限ある当局は、紛争を迅速に解決できないことがあり、また、二重課税が排除されないリスクは増加する。ベスト・プラクティス No.5 権限ある当局への完全、正確且つ適時な情報の提供のセクションに記載されるように、関係する国外の納税者による国外の権限ある当局への申立てを伴うような場合等は、納税者が双方の権限ある当局に同じ情報を同時に確実に提供することが納税者にとって、建設的且つ有益なこととなる。双方の権限ある当局が納税者又はその関係者から決して相反する情報を受け取らないようにすることが特に重要なため、それぞれの権限ある当局に対する全ての提出物は正確性及び整合性について納税者及び国外関係者が入念に検討する必要がある。

3.3.2. 相互協議における議論への貢献

権限ある当局間の相互協議における議論は、政府対政府のプロセスであり、通常納税者は直接関与しない。従って、納税者による相互協議への関与は、通常納税者が見解を述べ、事実確認に協力することに留まり、権限ある当局対権限ある当局の協議には参加しない。しかし、適切である場合には、納税者は、ある特定の事案の事実関係に関する共通認識を確認するために、権限ある当局の前でのプレゼンテーションを求められるかもしれない。

納税者が書面、口頭の両方で、関連事項及び議論を権限ある当局に対して展開するあらゆる合理的な機会が与えられることが一般的に望ましい。

ベスト・プラクティス No.13 納税者による権限ある当局へのプレゼンテーション

特に事実集約的、特異、且つ複雑な事例においては、協議を行う前に納税者が同時に双方の権限ある当局に対してプレゼンテーションを行うことは価値のあることであろう。プレゼンテーショ

ンの目的は、問題や取引等を明確にすることであり、プレゼンテーションを行うのは通常この種の情報に限定される。これは権限ある当局間の協議に納税者が実際に関与することを意味するものではない。このようなプレゼンテーションは通常、権限ある当局による相互協議に基づき行われる。プレゼンテーションは全ての事例において標準的な慣行であるとみなされてはならず、また、調査の段階における納税者の協力によって代わるものとなつてはならないが、適切な事例及び時において、リソースが許すときは、権限ある当局がこのようなプレゼンテーションを検討することが奨励される。

加えて、問題解決のための納税者からの提案は、時に有益且つ建設的であることが経験によって示されている。問題解決の提案が採用された場合、一つの権限ある当局が「納税者の立場」であるとしてその立場に不当に信頼を置き、他の選択肢を誠実に探る努力を怠るというリスクが生じ得る。全ての当事者は、最終的な目標は事案の解決であることに留意すべきであり、納税者の提案した要素が含まれているか否かに拘わらない。

3.3.3. 納税者と権限ある当局との相互関係

迅速な相互協議のプロセスは、全ての利害関係者にとって有益なものである。従って、全ての関連文書及び情報を権限ある当局ができるだけ早く入手することができるようにすることは、相互協議のプロセスの円滑且つ効率的な運営に役立つ。同様に、納税者が彼らの事例についてよく認識していることを権限ある当局が確実にすることは、納税者との関係をより生産的なものにし、事案の受諾、作業段階又は完成に関する誤解を回避するのに役立つ。

相互協議のプロセスに関与する利害関係者がお互いに協力し合うことは、相互協議プログラムが迅速且つよく機能するために不可欠である。要請に応じて情報を提供し、援助を行うことによって、透明性並びに整合性が促進される。利害関係者又は当事者（納税者及び権限ある当局）間の協力は、相互協議のプロセスにとって極めて重要である。

権限ある当局のプロセスの何れかの段階において、ある当事者が協力をしないことにより、救済を得るために要する時間及び最終的に相互協議に基づいて当該救済が与えられるかどうかに関与影響を及ぼす可能性がある。例えば、権限ある当局は、この情報の目的が二重課税の問題を解決することだということを念頭に置きつつ、税務調査中に要請された情報以外の追加情報を要請する、又は税務調査中に要請したが提出されなかった情報を要求する可能性もある。又は、他の権限ある当局との正式な協議の前まで、権限ある当局の立場について全般的に検討又は議論することを求める納税者の申立てに対する返答が得られない可能性もある。何れの事例においても、お互いの協力がないと不当な遅延を招くおそれがあり、合理的な期間内に事案が完了しないことになる。

合理的な期間内に情報が提供されないと、各当事者が相互協議に関するそれぞれの義務を効率的且つ効果的に遂行する能力が妨げられると同時に、計画の解消、遅延又は最終的には、二重課税若しくは租税条約の規定に適合しない課税につながる可能性もある。

ベスト・プラクティス No.14 協力及び透明性

政府及び納税者は、協力的且つ完全に透明なプロセスによって恩恵を受ける。要請された情報を即時に提供することは、納税者からの提供、或は権限ある当局間の提供であっても、**権限ある当局**が公平で迅速な結論に達するために必要不可欠なことである。

納税者に関しては、同一の文書のパッケージを全ての詳細と共にまとめて双方の権限ある当局に提供することによって、権限ある当局による事実の共通認識が大いに促進される。

税務当局に関しては、問題の状況に関して納税者と適時且つ頻繁にコミュニケーションをとることによって、プロセスの透明性が増し、事案に関する明確な認識が確実に得られ、より迅速且つ適切な解決が通常得られる。政府対政府の連絡の秘密性を十分に尊重し、且つ納税者を実際の**相互協議**の折衝に関与させずに、相互協議を遂行中に発生する可能性のある事実関係及び法的問題に関して納税者から情報提供を受けることを検討することが推奨される。

3.4 権限ある当局による分析及び評価

権限ある当局は、通例、納税者から詳細な提出物を受領してから**相互協議**事案についての評価を開始する。これは、**付録 1**のスケジュールに概要を記載した、相互協議プロセスの第2段階の始まりである。一貫性を奨励し、プロセスのこの段階に進むために、権限ある当局は同じ情報に基づき協議を行っているということを確実にすることを望むであろう。

事案の事実関係に関する誤解又は意見の相違は、相互協議事案の遅延又は紛争の主要原因の一つであり、事実の共通認識は相互協議事案が円滑に進む上で極めて重要なことである。双方の権限ある当局が事案における事実について合意することができる場合、相互協議事案は、国際租税の原則、方針の懸念事項及び全ての利害関係者が合意することができる適切な結果を選択することに絞られてくる。

この段階における納税者の関与は、**ベスト・プラクティス No.13 納税者による権限ある当局へのプレゼンテーション**に概要が記載される、納税者の特別な状況、関係、環境等に関する目だった問題を明確にする上で双方の権限ある当局にとって有益となる可能性がある。

問題又は取引に関する権限ある当局の見解又は立場は、主に事案の分析及び評価の結果により得られたものである。この立場の根拠が確かなものであるため、及び理解しやすい方法で伝達されるために、権限ある当局は、十分な詳細をもって調整の性質、及び国内法の適用範囲についてもある程度説明をする用意がないとしない。しかし、最も重要なことは、双方の税務管轄内において共有される法令及び方針である。具体的には、双方の締約国の間の租税条約、コメンタリー、技術的解説、又は当該条約に関連する特定国の指針、そして OECD の公表する指針である。問題の分析及び評価には、これらの全ての要素を考慮に入れる必要がある。

多くの相互協議事案において、双方の権限ある当局が拠り所とする、適用租税条約よりも重要な方針は、コメンタリーを含む **OECD モデル租税条約**及び **OECD 移転価格ガイドライン**等の OECD の指針である。

3.4.1. ポジション・ペーパー

時宜を得た解決を実現し、有意義な協議を促進するためには、**権限ある当局**がポジション・ペーパーの作成及び伝達を優先事項として検討することが推奨される。詳細にわたるポジション・ペーパーによって、他の権限ある当局が問題を理解し、最善の行動方針、つまり二重課税を排除

仮訳

し、問題を解決する最も良い方法、を決定することが可能となる。ポジション・ペーパーに関して提案される情報の種類及び詳細の程度を以下に定める。

租税条約の規定に適合しないとされる課税に係る措置を行った締約国は、定期的にポジション・ペーパーを提出する（納税者が申立てを行った権限ある当局であるか否かに拘わらない）。相互協議事案の検討を促すためには、以下に記載する全ての必要情報を含むポジション・ペーパーが適時に提出されることが救済を与える側の権限ある当局にとって有益である。

- a) 協議の申立てを行う者、他方の国の関係者（該当する場合）の法的名称、住所及び納税者 ID 番号、並びにその関係性を判断する根拠。
- b) 権限ある当局における事案の担当者の連絡先。
- c) 問題、取引、事業及び調整の根拠の概要。
- d) 該当する課税対象年度。
- e) 所得金額及び各課税年度に調整された税額（該当する場合）。
- f) 当初の納税申告書による関連情報の概要。
- g) 問題又は調整の正確な内容、並びに該当する国内法及び条約の条項の説明。
- h) 該当する場合、添付資料と共に算定書類（財務データ及び経済データ並びに参考にした報告書及び説明。該当し、適切な場合には税務書類及び納税記録）

移転価格事案においては、以下の追加情報が役に立つ。

- i) 比較可能な取引及び差異の調整方法の概要。
- j) 調整に使用された方法の説明。
- k) 調整に使用された移転価格算定方法の適切性に関する説明（関連する調査が納税者の提出物内の何れかの箇所に既に記載されていない場合には、調整によって何故独立企業間の成果が得られるかの説明、検証対象法人の特定（該当する場合）、産業及び機能分析等）。

ポジション・ペーパーに応じて、他の権限ある当局は当然ながら事案を検討し、その見解を述べる。意見の相違がある場合、又は明確化が必要な場合には、反論又はより詳細な情報の要請が許可される。権限ある当局間の立場及び評価の交換は、優先事項として行われることが望ましい。権限ある当局が意見の相違のある範囲を特定し、対応する方の権限ある当局の立場を理解できるようにするために、反論又はレスポンス・ペーパーに以下の点を含むことができる。

- a) 最初のポジション・ペーパーで提案された見解、解決案、又は救済案が受入れ可能か否かを示す。
- b) 権限ある当局が合意する若しくは合意しない範囲又は問題について示す。

- c) 特定の問題を明確にするために必要な追加情報及び説明の要請。
- d) 事案に関係があるとみなされるが、最初のポジション・ペーパーでは取り上げられなかった他の又は追加の情報の提示。
- e) 問題を解決するための提案書又は見解の提出。

関係する権限ある当局が対面会議を行うことを望む場合、上記の問題の幾つかを会議で取り上げることができる。そのような場合、最初のポジション・ペーパーへの返答に上記の e) を含むと良い。

3.5. 権限ある当局間の相互関係

納税者、税務当局及び国際租税関係団体は全て、一般的に合理化され且つ実効性のある相互協議プロセスに取り組んでいる。税務当局としては、権限ある当局間のコミュニケーション及び協力を改善する努力を続けることができる。

ポジションの分析及び検討、また、事案の日常的な管理を担当するケースアナリスト又は権限ある当局のアナリストは、それぞれの相手方と相談し、相互協議のプロセスを通して具体的な問題について協議し、明確にすることが奨励される。アナリスト間で行われるこれらの全ての協議については、権限ある当局の事務所内で担当者が変わる場合は、これらを記録し、これまでの履歴の要約を文書化しておくことが望ましい。

権限ある当局は、納税者が提出した全ての文書の写しを交換する必要はない。納税者が既に提出した文書の複製を作成するだけであるのでその必要はないが、納税者が提出した文書及び情報の完全性並びに詳細を確認するために適切な仕組みを考案するのがよいだろう。

権限ある当局は、しばしば通信類、ファクシミリ、e-メール、電話、対面会議等を通して相互協議事案について議論を行う。対面会議は、相互協議事案について議論する最も生産的な方法となることが多いが、権限ある当局は、事案について迅速だが実用的な方法で解決するために最も適切なコミュニケーション手段を決定することが推奨される。対面会議が行われた場合、可能及び実用的であるときはいつでも、特定の権限ある当局のケースアナリスト者を関与させることは有益であるとされる。更に、相互協議事案を適時に解決するために、事案を解決する権限を有する、権限ある当局の職員が協議に出席する必要がある。

ベスト・プラクティス No.15 権限ある当局間の対面会議

対面会議は、よりオープンな協議、及び仲間意識を生むアプローチを促進し、よりリラックスした雰囲気を作り出すだろう。問題解決に対するより団結したアプローチは、相互協議事案において、双方に利益をもたらす「ウィン・ウィン」解決を可能とするであろう。

対面会議のもう一つの利点は、通常、特定の事案のスケジュールにおいて画期的な出来事を引き起こすきっかけとなり、しばしば一定のレベルの活動と進歩を促す。言い換えると、直接人が会うことによって、事案の進展が促されることが常である。一般的に会議前の準備及び会議後のフォローアップ計画は成果を生む。

会議の招集は簡単に延期することができるし、期限を先送りすることもできるが、一度約束し、準備した会議を退けることは困難である。

多様な文化及び相互協議事案の急増を考えると、対面会議を円滑に進めるために通訳が必要な場合も認められる。

3.5.1. 困難な事案

困難な事案を早期に特定することは、これらの事案を合理的な期間内に解決する上で重要である。一度特定すれば、重要な問題に取り組むために特定の事案計画を開発し、モニタリングしていくことができる。十分なリソース及び経験のある人材を最も議論を生みやすい事案に割り当てることによって、これらの事案の成果を向上させることができるだろう。

これらの行為は一方の国で行うこともできるが、双方の**権限ある当局**が共同努力として取り組むのが一番良い。二国間協議に焦点を置き、適切なモニタリングを行うことは、**相互協議事案**の解決に向けて極めてプラスの効果があると考えられる。

従来の相互協議プロセスとは別の代替方法が検討され、近年試験的に利用されている。仲裁、調停及び専門家の活用は全て、プロセスに具体的な成果をもたらす。納税者の業務（銀行業、製薬等）、税法、経済等の特定分野における専門的知識は、問題を明確にし、事案を解決するための主要な情報及び概念の特定を促す。扱う問題次第ではあるが、特に困難な事案を解決するために検討することができる手段として、調停又は専門家の活用が有益で気軽な仕組みとなり得る。これらを活用することによって、条約に基づいた、より正式な仲裁手続を開始する必要性が回避される場合もある。

3.5.2. 調停

調停人又は進行役等の、プロセス関連での支援は、協議に奥行きをもたらし、プロセスの障害を特定し、事案によっては問題解決により焦点を当て、協議を進めることもある。調停人／進行役の中立性及び公平性は、首尾よい結果を生み出すために極めて重要な要素である。

調停人の役割は、**権限ある当局**が異なる観点で特定の事案又は**相互協議**のプロセスそのものを見る機会を提供することでもある。恐らく、この観点は、ポジション又は重要な問題点を調停人が別の言葉に言い換えることでもたらされ、自らの調整を正当化する当局の観点又は救済を与えることを求められている側の立場から見ると気付くことができない事案又は相互協議プロセスの要素を浮き彫りにするであろう。この点で、調停は相互協議の関係におけるより体系的な問題を解決する際に役立つことがある。

調停人の主要な責任は、相互協議の目標の明確化及び強化、事実関係の明確化、立場を客観的に言い換える、そして、最終的に解決の機会を探ることである。更に、ゼロサム・ゲームに典型的な、従来の紛争の構図からを解放し、より合議的且つ協力的なアプローチに焦点を移し、手近な問題を解決する調停人の能力によって、権限ある当局は、満足いく結果を得やすくなるであろう。

殆どの事案について特有の課税上の問題であるが、相互協議プロセスにおいて独立した第三者を活用するには、全ての利害関係者がその参画の条件について合意しており、該当する秘密保持条項を遵守していることが要求される。

ベスト・プラクティス No.16 二国間協議プロセスの改善

プロセス及び実質的な条約の問題に対して二国間及び多国間で検討を行うために相当な時間を投入してきた**権限ある当局**もあり、このことが**相互協議**のプロセスの進展に繋がってきたことが証明されている。具体的なプロセスの改善は、具体的プロセスのスケジュールから大まかな目標又は命令を設定することまで含む、刊行された相互協議ガイドランスによってもたらされた（**米国と英国の権限ある当局間で合意された 2000 年 10 月 25 日付行政間取決め**、及び**環太平洋税務長官会議（PATA）ガイドライン**等を参考のこと）。このガイドランスの利点は、経験のある職員にとっては、直感的であるようなことを再確認し、その成果を合意書及び刊行物という形で記念する。結果は、レガシー・アグリーメント又は意向書であり、継続的な適用が促される。

両締約国が重要な事案を多く抱えている場合、二国間の見解についての覚書はうまく一貫性を促し、継続的な改善への道筋を提供してきた。権限ある当局が全く同じトレーニング・コースを受けてきた、又は合同会議を行ってきた場合の二国間のトレーニングは功を奏してきた。これらのプロセスの改善を長期間維持していくことは、引き続き相互協議のプロセスに役立つだろう。

3.6 権限ある当局の合意

権限ある当局の合意又は解決は、特定の事案及び時期についてなされることが多い。これらは、納税者又は税務当局にとっても、その後の数年間に関する調整若しくは問題に対する、又は権限ある当局による、他の納税者の同じ問題についての協議の前提条件とはみなされない。事実、事案を解決するために権限ある当局間で交わされた書簡には、その時点における事実関係についてのみ記載される。これは、権限ある当局は、特定の納税者の事実関係、各国の税法の規定の違い、該当時に経済指標が特定取引に与える影響等を考慮に入れて合意に達していることが多いからである。納税者若しくは税務当局によるその後の数年間の審査又は調整は、これらの数年間における特定の状況、事実及び記録証拠に基づき行われるのが一番良い。

双方の権限ある当局が合意した場合を除き、ほとんどの事案において、納税者は、一部の問題又は関連する課税対象年度に関してのみ合意条件を受け入れるということではできない。これは一般的に権限ある当局は、通常多面的である納税者の申立てを全体として検討し、一度に関連する全ての側面（問題及び課税対象年度）について、一つの事案として検討し、最終的に一つの結論を導き出すからである。意見の分かれる**相互協議事案**の実用的且つ実利的な解決は、決まって関係当事者の妥協及び譲歩によって得られるものであり、通常全体的なアプローチが用いられる。

セクション 3.8 合意が達成された後に起こることに記載されるように、権限ある当局による合意の内容に納税者が満足しなかった場合、納税者はこれを退けることができる。これが起こると、権限ある当局は事案を解決済みとし、納税者にその旨通知するか、その時点で納税者が提案する新たな、合理的な代替案を再検討することができる。権限ある当局による合意事項が退けられ、有効な異議通知又は控訴が、適用される国内の法的手続きに基づき付託された場合、納税者には通常控訴手続を通して及び／又は裁判（該当する場合）に進む選択肢がある。他の救済措置（控訴又は判決）によって調整が全て取り消されない場合には、二重課税は残る可能性がある。

このような場合、残る二重課税に対処するため、権限ある当局が同じ納税者の同じ問題及び年度に関する申立てをもう一度受け付ける（又は一度目の申立てを再検討する）ことは適切なことである。ほとんどの場合において、権限ある当局は他方の権限ある当局に事案の申入れを行い、他の権限ある当局が保証範囲であるとみなす程度の救済を与えることになり、二度目の申立てによって自らが救済の供与を検討することはない。一度目の相互協議において完全な救済の申し出がなされ、納税者がこれを退けた場合には、二度目の申立てでは救済が与えられることはないという見解又は方針を、双方の権限ある当局が持つ可能性があることに納税者は留意をすべきである。

3.7 納税者への結果報告

権限ある当局による手続きは政府対政府のプロセスであり、納税者は権限ある当局間の協議に出席又は傍聴する明確な権利を有さないが、権限ある当局は、納税者が相互協議プロセスの利害関係者であり、クライアントであることを認識している。

このようなことから、相互協議における実質的な各議論及び事案の終了後、納税者に報告をすることは適切なことである（通常、電話で行う）。報告は、会議の詳細な概要、又は完全な開示である必要はない。結果報告により、納税者に事案の全般的な方向性、及び可能であれば、解決に要するおよその期間を示す必要がある。

3.7.1. 解決の段階における透明性

権限ある当局が全般的に改善することができる課題の一つとして、透明性の問題がある。権限ある当局が事案について取引を行ったという疑惑を払拭することは、相互協議の解決の段階において、より一層重要となる。結果だけではなく、どのようにして権限ある当局が決定に至ったかを納税者に報告することが重要である。

ベスト・プラクティス No.17 決定の概要

もたらされる結果の根源的な理由及び原則が記載された相互協議の決定の概要を納税者に伝えることは、なぜ特定の結果について合意されたかを検証する助けとなる。

これらの概要は、事案のクロージング・レターを通して、又は会議で口頭でクロージングを述べることによって提供することができる。問題のある事案又は異例な結果が出た事案において、決定に至ったあらゆる要素が理解されることを確実にするために会議は有益である。

3.8 合意が達成された後になされること

権限ある当局が相互協議事案の解決に至る場合には、書簡を交換することによりこの解決内容を確認する必要がある。相互協議の合意によっては、かなり複雑なものもあり、合意された条件が正確に反映されることを確認するために、協議の終結後速やかに書簡を交換することが望ましい。この時点で、権限ある当局が合意を実施する仮のスケジュールを決めることが適切である。

更に、権限ある当局は、解決の条件を可能な限り速やかに納税者に通知することが望まれる。権限ある当局間で合意した場合、書簡を交換する前にこの通知を行うことができる。

解決の条件が納税者にとって満足のいくものでない場合、納税者は相互協議のプロセスから退くことができ、まだ利用できる国内の他の救済策を追求することができる。条件が満足のいくものである場合、納税者は通常書面で相互協議の結果を受け入れて、国内の異議申立を取り下げる（申立てている場合）、又は同じ問題及び年度に関して更なる手段に訴えないことことに同意する。

権限ある当局は、権限ある当局の間で書簡の交換が行われるまで相互協議のプロセスに基づく解決を実施してはならない。

書簡の交換が行われた後、及び必要な場合には、納税者が解決内容を受け入れた後、権限ある当局はその税務管轄において解決内容を実行する、又は実行する取決めを行わなければならない。

3.9 推奨される相互協議のスケジュール

相互協議事案を完結させるために要する時間は、事案の複雑さに応じて異なるが、殆どの権限ある当局は、相互協議の事案を納税者から受けた日から二年以内に事案を完了させる努力をする。付録 1 の表は、典型的な相互協議プロセスの理想的なスケジュールを示す。スケジュールは勿論、具体的な事案の事実関係及び状況に応じて延長されたり、短縮されてよい。

納税者及びその他の権限ある当局に定期的に最新情報を提供することは、権限ある当局（より具体的には権限ある当局のアナリスト）を事案の具体的なスケジュールに注目させる便利なツールとなる。評価の段階において、権限ある当局が少なくとも三ヶ月ごとに進捗状況をお互いに報告することは特に有益となるであろう。定期的な報告は、電話、ブリーフィング・メモ、書簡のやりとり、テレビ会議、対面会議、又は権限ある当局が受け入れることができるその他のコミュニケーション形式によって提供することができる。これらの通信の目的は、迅速な解決を促進するために、双方の権限ある当局が事案の進捗状況に関する情報を確実に取得することにある。

権限ある当局が最初のポジション・ペーパーを提供する共通目標期間を四ヶ月から六ヶ月とすることは現実的であり、適切であると広く考えられている。この期間は、次のいずれかの遅い方に開始することが適切とされる。(i) 全ての関連情報の受領、(ii) 最初のポジション・ペーパーのドラフティングの責任を有する権限ある当局による、事案を受け入れる旨の相互理解確認書の受領。この目標が達成できない場合、遅延の理由、及びペーパー作成のスケジュールについて他方の権限ある当局に書面で通知することによって、権限ある当局は事案、事務作業及びリソースの管理がしやすくなるだろう。

他方の権限ある当局による評価及び応答（書面又は口頭）は、ポジション・ペーパー受領後六ヶ月以内となることが予測される。必要性があれば、不透明な残りの問題の説明のために、会議前に追加の質疑応答を行うことは有意義なことであろう。更に、より効率的且つ生産的な会議を行うために、対面会議の前に十分余裕をもって関連情報の交換をしておくことは建設的なことであろう。これによって、権限ある当局は、会議前に、特定の事案又は問題を検討するための十分な時間的余裕をもつことができる。

ベスト・プラクティス No.18 二年以上継続する相互協議事案への勧告

権限ある当局は、場合によっては、事案を解決するための 2 年間の期限、又は権限ある当局が合意した他の期限を遵守することができないこともあり得る（相互協議の理想的なスケジュールに

仮訳

ついて付録 1 を参照のこと)。例えば、情報の受け渡しが迅速に行われず、又は特定の事案が異常に複雑である場合等にこのようなことが起こり得る。このような場合、権限ある当局は単純に協議を続ける、又は事案を解決することができる予測される期間まで、スケジュールの合理的な延長について合意することができる。合理的な期間を超過した、又は超過する可能性のある場合には、権限ある当局の上級職員が事案の再考を行い、遅延の理由を判断し、事案を确实且つ効率的に完了させるアプローチについて合意することが望ましい。

4. 相互協議と国内法

4.1 相互協議と国内の救済手段に関する規定との相互関係

税務当局による調整若しくは措置に関して、納税者はより確実に国内控訴又は救済の権利を保護することが望ましく、また、これを行うための国内手続きについて調べるのが望ましい。権限ある当局は、大半の事案において合意に達し、租税条約の規定に適合しない課税に対して救済を与えるが、利用可能な相互協議のあらゆる仕組み又はプログラム（利用することができれば、調停、仲裁、事前確認取極等、相互協議において可能な手段を含む）を活用しても相互協議の合意に達することができない場合、国内の権利が保護されていない場合は、もはや救済手段はない。

税務当局はほとんどの場合において、相互協議又は国内の救済手段を通して問題に対応することを選ぶが、二重の努力を避けるために、同時に両方を行うことはない（相互協議及び国内の救済手段を同時に提供する幾つかの国を除く）。従って、どのプロセスが選択されたかに応じて、最初のプロセスの結果が出るまで、他方のプロセスを一時中断することを勧める。その際、そうすることで各税務管轄においてもたらされる結果を考慮に入れるものとする。

税務管轄によっては、相互協議よりも法的手続等の国内の救済手段の方を選択することで、税務当局が裁判所の判決に拘束される結果となり、相互協議による救済が与えられなくなる可能性がある。相互協議において、権限ある当局が国内の裁判所の判決から逸脱することができない、又は逸脱しないとする立場をとった場合、この立場を公表し、その立場の法的根拠を十分に説明する必要がある。

上記事項にも拘わらず、納税者は多くの場合において、調整に関するある問題について権限ある当局へ申立てを行い、別の問題については、独自に国内の救済手段を追求することができる。

権限ある当局は、外国の裁判所が出した判決又は外国の控訴裁判による解決に拘束されない。権限ある当局がこのような状況において納税者に救済を与えるかどうかは、他の国が救済を与えることができないということによってではなく、事案における利点によって決まる。従って、相互協議へのアクセス又はこれを通じた救済を拒否する国は、その理由のみによって、他方の国が単独で救済を与えることを真に期待することはできない。

OECD モデル租税条約のコメントリー（改正案と合わせて）は、相互協議と国内の救済手段に関する規定との関係に関する指針を更に詳しく定めている。

4.2 相互協議の合意が実施されるように対策を講じる

OECD モデル租税条約は、第 25 条第 1 項「。。。当該一方の又は双方の締約国の法令によって定める救済手段とは別に。。。」に定めるように、救済手段の方法を規定している。同条第 2 項は、合意内容を実施する方法を定めており、「成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。」としている。

しかし、3.2.2. 条約が OECD モデル租税条約から逸脱する場合における救済の実施期限に記載されるように、全ての国々が特定の条約において、OECD モデル租税条約の文言と全く同じ文言を使用しているわけではない。よって、納税者は、救済を受ける資格の保全のために、適用を受

ける条約の文言を確認することが望ましい。或は、OECD の具体的な文言（又は同様のもの）が相互協議条項又は他の条約の適切な条項に含まれていない場合、納税者は問題となる年度について国内法に基づく期限を徒過しないこと（つまり、時効となること）を確認するのが賢明である。この少しの予防措置をとることによって、国内法上の通常の期限の徒過にも拘らず、権限ある当局は申立てのあった救済を確実に与えることができる。納税者は、税の賦課、保護的請求又は控訴請求に対する国内法上の期間制限の適用免除を申請する（可能であれば）ことにより、国内の権利を保護するべきである。

有効な適用免除（又は同様の期限の延長）によって、税務当局は調整を行うことができ、これにより救済を与える、又は時効のため対象年度の調整が不可能になってしまうところを、権限ある当局による協議によって調整を別途変更することも可能となる。

殆どの税務管轄において、国内での適用免除だけでは、権限ある当局への協議の申立てとはならないことに納税者は留意するべきである。通常は、権限ある当局へ別途申立てを行うことが必要である。また、納税者は、国内の税制に依拠して、そこで後に調整を行うことができるように、他の関連する所得税申告書（地方税、国税、州税等）をオープンにしておく責任を負うこともある。

国外関連者が関与している事案において、特に、適用される租税条約が期間制限を設けている場合又は適用される租税条約が国内法上の期間制限をオーバーライドするものか否かがはっきりしない等の場合、外国の税務当局に対して必要に応じて適宜行動をとることが望ましい。これを行う理由は、関連する外国の納税者の課税対象年度が外国の税務管轄内において期限（又は時効となった日）を徒過しているという理由だけでは、通常権限ある当局は最初の調整を取り消すことはしないからである。

税務管轄によっては、他の政府レベル（国、州、準州）が所得税の賦課能力を有しているところもあるが、租税条約に拘束されない場合もある。これらの税務管轄内においては、権限ある当局による解決策は通常自動的に実施されるが、納税者は国内法を再検討し、必要な場合には国内の控訴権を留保しておくか、又は納付すべき税額を権限ある当局による解決策と一致するように別途変更しておくのが賢明である。

4.3 税務調査による和解解決

税務調査による和解解決は、税務調査ファイルをより迅速に終了させるための解決ツールとして多くの国で活用されており、税務当局及び納税者はともに税務調査ファイルを実利的に終了させるための合意をすることができる能力を歓迎している。和解解決という言葉が暗示するように、関係当事者のために通常譲歩がなされ、これが相互協議のプロセスに困難な問題を発生させている。

税務当局が求める譲歩の一つに、更なる救済手段への訴えの制限がある。言い換えれば、税務調査段階で合意する調整は最終的なものになるということである。あいにく、税務当局によっては、相互協議のプロセスをこれらの譲歩要請に含んでいるところもあり（税務調査による和解解決について、ある問題に関して納税者が相互協議を求めないことに同意することを条件とする等）、多くの事例において、納税者は、相互協議を求めないことに同意することを申し出ている。これらの種類の解決の取り決めの結果として、残念ながら、しばしば二重課税が発生している。これらの取決めでは、このような状況において税務当局が相互協議に基づき二重課税を解決

することを事実上否定しており、税務調査による和解解決の後、その政府に支払われた税金に対し、他方の政府がその国内法に基づいた救済を与えることを拒否する原因となっている。

納税者が、相互協議に基づく救済を受ける権利を放棄する見返りとして、相互協議での議論における当該納税者の事案についての権限ある当局の抗弁能力を軽減させることになるような手続き上のメリット又は譲歩を得ている場合（納税者が相互協議を通じてさらなる減額を求めないという了解の下、税務当局が調整案について妥協した場合等）には、これらの税務管轄ではしばしば、その影響を受けた問題については相互協議のプロセスによって逆転又は覆すことはできないという方針を課している。これは、その権限ある当局から相互協議による救済を得ることを制限する効果を生じさせ、他方の権限ある当局が相互協議による救済を与えることを拒否することにもつながる可能性がある。

税務調査レベルで決めた取引に拘わらず、納税者は、他方の税務管轄においては、相互協議を活用する権利を犠牲にすることはできない。ただ、この権利がこれらの国で明確である場合であっても、納税者が相互協議を求めない旨について既に合意している場合には、この権利を試すことを望まない可能性がある。これは、納税者が次のサイクルで、特に同じ税務署及び税務調査担当者と対峙することになった場合には該当するかもしれない。

上に記載したように、納税者は和解解決をして、相互協議に進まないことを申し出る場合もある。これは、納税者がもともと相互協議を行う計画をしていなかったためである。このような場合、納税者は税務調査を受けていない他の税務当局に自らを晒すことによってより大きなリスクに直面することになるかもしれないと見る。慎重な納税者は、しばしば、相互協議のプロセスに晒されることによって将来的な税務調査に繋がることになるかもしれないことを懸念する。

4.4 ユニラテラルの事前確認取極（APA）

ユニラテラルの事前確認取極（APA）は、二国間問題が絡む問題に対処する一方向性のツールである。バイラテラルの APA はより大きな税に関する確実性を提供し、取引の全体に対応することから、ユニラテラルの APA よりも好まれている。ユニラテラルの APA は、適用を受ける条約が存在しない場合の問題又は取引をカバーする等、特定の状況下においては実用的であろうが、カバーされる取引の種別を双方の税務当局が積極的に審査する場合には、有用性は制限されたものとなる可能性がある。

OECD での議論において、納税者が後に二重課税の対象となることが判明した場合に、従前に締結されたユニラテラルの APA によって、幾つかの税務管轄における納税者の相互協議へのアクセスが排除される可能性があるという稀なケースがあることが企業によって報告されている。

ベスト・プラクティス No.19 調査又はユニラテラルの APA における相互協議の申立てをしな い旨の合意の回避

税務調査による和解解決において、相互協議へのアクセスの権利放棄を含むことを回避することは、納税者及び税務当局の双方にとってベスト・プラクティスとなる。相互協議には、二国間の問題が関わるため、二つの当事者（納税者及び一方の税務当局）が事案の最終解決において第三の関係当事者（他方の税務当局）を含まないのは不適切である。

第一番目に、納税者は、二重課税の潜在的な意味合い及び他の税務当局による調整が問題を複雑化するかもしれないと言う事実を認識しない可能性がある。第二番目に、税務当局は、協力と相互関係の問題、及び一方的な解決が長期的に見て税務当局のためにならないことを考慮すべきである。

ユニラテラルの **APA** についていえば、ユニラテラルの **APA** によってカバーされている取引又は問題に対して外国の税務当局による調整がもたらされた場合には、ユニラテラルの **APA** は納税者の申告として扱われるべきであり、覆すことができない和解解決ではなく、相互協議を行う資格を有しており、調整可能である。

4.5 徴収、利子、罰金の救済

条約が、根本となる所得の調整に対する利子及び加算税について扱っているかどうかについて各国は異なる見解を持っている。幾つかの国は、租税条約は利子又は加算税についてまでは扱っていないという見解を持っている。このような場合においては、権限ある当局は、**権限ある当局**の協議の申立ての対象である調整によって発生する利子若しくは加算税を直接適用免除する、又は扱うことを禁止されることもある。

4.5.1. 罰金と相互協議

例えば、移転価格課税における罰金の適用については租税条約上の**相互協議**によって扱われないが、しばしば関連性を有する遵守上の問題である（文書化に関する罰金等）。従って、**権限ある当局**は、海外の税務当局と**移転価格**の罰金の金額又は適用（罰金の構造による）について対処することができない可能性がある。しかし、多くの事例では、移転価格課税における罰金は、所得の調整額と関連、又はこれに連動している。これらの事例において、合意の結果として所得に対する調整額が変更された場合、条約が罰金について規定していると各国が見るか否かに拘わらず、罰金は間接的に調整される。

調整によって罰金が発生し、その調整の全て又は一部が合意において維持された場合においても、合意を通じて罰金の救済について検討することを望む国もある。この救済が与えられるかは、最初の調整において罰金の賦課が正当化されたことが、権限ある当局による事実関係及び状況の検討後も有効なものとして維持されるか否かに左右される。

4.5.2. 利子の救済と相互協議

租税債務及び還付金について発生する利子の扱いが二国間において大きく異なる場合、**相互協議**の合意を通して根本となる二重課税が排除された場合であっても、納税者が二重課税に相当する経済効果を被る可能性があることは広く認識されている。例えば典型的に起こることとして、一方の国が不足税額に対して延滞税を請求し（又は紛争の解決前に納税者から租税の徴収を主張する）、他方の国が、紛争の解決後に納税者に還付された金額に対する利子を支払わない場合には、著しい金銭的負担がもたらされる。

第 25 条第 1 項又は**第 25 条第 3 項**に基づき、租税条約が利子の救済についても規定していることが認められている事例では、**権限ある当局**は、納税者の不当な負担を防止するために利子に対する捉え方を一貫性のあるものにするように検討する自由がある。関連する問題として、利子の税効果がある（例えば、納税者は還付金に対する受取利子に対して課税されるのか、又は不足税額

に対して支払った延滞税の税額控除を受けられるのか等)。各国の多様な国内政策によって、相互協議の事例における係争中の税額に対する受取利子及び支払った延滞税の税効果のバランスをとることが困難になる可能性がある。

これらの例において、このような方法で利子を相殺又は免除し、多様な扱いによって発生している非対称性を軽減することを望む国もあるが、通常これらの国は、同様の反対の事例では（該当する場合）他の国が相互主義に基づいた行動を期待している。その複雑さにも拘わらず、権限ある当局がこのような状況に対し柔軟且つオープンな姿勢で望む場合には、納税者に対して合理的な、バランスの取れた水準を提供できる解決を導き出すことが可能な場合が多い。

納税者の利子負担の責任が双方の締約国の異なる方針に起因するものであるか否かに拘わらず、納税者の相互協議期間中の利子の救済については、特に当該期間が合理的な期間を超えている場合には、納税者が相互協議プロセスの大きな部分（権限ある当局対権限ある当局の協議等）を支配していないことを考えれば、保証されていると見て良いだろう。租税条約が利子について規定していない国では、税務当局によっては、この利子の救済を不当な遅延、履行困難又は納税者の協力に関連する要素に依存するところの国内の救済を通じて検討する方針を採用しているところもある。しかし、これらの国は、利子の救済は相互協議の期間外に発生する利子にまで広がってはならないとする立場をとることが多い。何故ならば、相互協議のプロセスは、この分野における国内の多様な方針を一致させるための適切な手段ではないというのがこれらの国の見解であるからだ。

ベスト・プラクティス No.20 利子の救済

相互協議の事案において、各国の多様な利子の扱いに起因して納税者が不当に利子を負担することを救済するために、権限ある当局が柔軟なアプローチを採ることを検討することが望ましい。条約ネットワークにおける完全な調和というものは非現実的であろうが、利子に関する国内方針が国によってばらついていることでもたらされる不当な利子の負担という、周知の、特に悪影響を及ぼす状況について、権限ある当局は相手方の当局と連携して一般的なガイドラインの策定を検討することができる。

4.5.3. 徴収と相互協議

相互協議が解決するまで租税の徴収を猶予することを望ましいとする方針には幾つかの理由がある。税について救済を得るために、相互協議にアクセスする具体的な条件として賦課される税を支払うという要件は、このような紛争を解決するために相互協議を一般に利用できるようにする方針と矛盾することになる。相互協議の合意が二重課税又はその他の租税条約の規定に適合しない課税を最終的に排除する場合であっても、相互協議による解決に先立ち税金の支払いを求めるといった要件は、その相互協議の解決前の期間に対して不適切に課された金額に相当する時間的価値の負担を納税者に永久的に強いることになる可能性がある。これは、関連する締約国それぞれの利子に関する方針がその費用に対して納税者に十分補償しないという、少なくともかなり一般的な事例において言える。つまり、これは、このような事例において、相互協議が二重課税又はその他の租税条約の規定に適合しない課税の負担を経済問題として完全に排除するという目標を達成し得ないことを意味する。更に、この経済的負担が最終的に排除された場合であっても、同一所得に対して二つの締約国に税を支払う納税者の義務は、国境を越える貿易及び投資の障壁を排除するという租税条約の目標に反するキャッシュフローの負担を課すことになる。最後に、もう一つ不運であり厄介であるのは、既に徴収された税が還付されることが予想される場合に相互

協議における議論に誠実に参加することをあまり望まない国がある場合、事案の解決が遅れることがあるかもしれないことである。破産又は納税者が逃亡する危険がある場合で、問題となっている税が失われる危険に晒されているとき、直ちに徴収するという慣行は適切であると考えられる。徴収の慣行は通常リスクを評価するため、相互協議の申請者に対しても同様の評価を行うことが予測される。

リスク評価が可能でない税務当局については、税務当局が還付金残高に対する担保の提供又は利子の支払いを認める（現行法又は方針によって既に認められていない場合）ことによって二重課税の不利益な効果を極小化することができる。一般的に納税者の運転資金、つまり流動性は、資産への負担又は税務当局が要求する種類の担保の提供によって影響を受けるため、この規定は完全な猶予より望ましくない。

ベスト・プラクティス No.21 相互協議期間中の徴収の猶予

税そのものの救済を得るためにプログラムに参加する条件としての租税の徴収は、一般的に非合理的であると考えられる。よって、租税債務（これに対する利子を含む）の支払い要求若しくは**権限ある当局**への協議の申立ての対象である所得に対する税についての徴収行為の猶予又は繰延の
 手続きを行うことは、税務当局にとってベスト・プラクティスであり、目標となる。徴収を猶予する又は繰り延べる決定は、納税者の支払能力又は信用度を判断するために税務当局がリスク評価を行った後に行うことができる。猶予／繰延は、申請時に開始し、権限ある当局が事案を解決するまで有効とすることができる。

徴収の猶予又は繰延は、政策決定を超える様々な理由により可能でない国もある。このような場合に、権限ある当局による手続き中に税の支払いを受ける代わりに担保を受け入れることも二重課税を軽減する効果を提供する機会となり得る。

利子の救済及び徴収の猶予／繰延の両方に関して、提案されているベスト・プラクティスを実施するために多くの国で法改正が必要となる可能性がある。

OECD モデル租税条約のコメントリー（改正案と合わせて）では、徴収、利子及び罰金と相互協議の関係について詳細な指針を定めている。

4.6. 移転価格調整の第二次調整、源泉徴収税及び送還

国内法に基づき行われた**移転価格調整**は、いわゆる「**第二次調整**」を発生させる可能性もある。例えば、子会社と非居住者である親会社との取引における支払超過に対する所得の調整額も子会社の税務管轄内において、親会社に支払った配当として扱われ、**源泉徴収税**が賦課される可能性がある。通常の場合下では、納税者が移転価格調整額に相当する金額の資金を非居住者から本国に送還した場合、これらの第二次調整は、**第一次調整**が覆された場合、又は他方の**権限ある当局**によって**対応的救済**が与えられた場合には覆される。これらの二つの事例において、第二次調整からの救済は**相互協議**の解決の一つの結果であるべきである。

移転価格調整に関する、権限ある当局間の協議による合意には、通常第一次調整に関与した資金の**送還**に関する合意条件が記載される。これらの条件は二つの政府間の特定の解決に具体的に適用される。条件は異なることもあるが、通常資金の本国への送還は直接返済、又は会社間勘定を相殺させることによって行うことが認められている。合意条件により、また、納税者が相互で合

意した合理的な期間内に、送還元の国の源泉徴収税及び送還先の国の追加の課税措置なしに、資金を送還することが認められる。送還は税務調査による検証の対象となることもある。

利子の救済に関する協議及びベスト・プラクティスを遵守することを条件に、最初の第一次調整（相互協議の解決の一部として引き続き有効である場合）若しくはその一部に起因する租税債務に適用される利子に対する権利放棄は通常ない。しかし、送還の支払い先の国が、最初の取引が行われたときから送還までの期間に国外の特殊関連企業がその国の居住者である納税者の資金を使用したことに対する納税者への補償として、支払金に利子の要素を含めることを別途要求する場合には、権限ある当局は、送還から生じる複雑な問題を極小化するために利子なしで送金を行うことを認めることに合意できる。

税務調査段階でなされた送還の合意によって、納税者による権限ある当局への協議の申立てが妨げられてはならず、また、その合意が、税務調査による調整が同時に行われること又は税務調査による調整が行われることについての同意を指し示すものでもない。

送還の合意を締結した後、納税者が権限ある当局の協議の申立てに進んだ場合には、相互協議の結果として調整額になされる修正に対して送還の合意を改正し、利子の要素を含むべく、送還のための要件を免除することは適切なことである。税務調査段階で送還の合意を締結せずに、納税者が権限ある当局への協議の申立てに進んだ場合には、権限ある当局は他方の締約国の権限ある当局と送還の条件について合意することができる。

5. 権限ある当局の運営に関する指針

5.1 権限とアクセシビリティ

租税条約では、通常、各国の**権限ある当局**としての行為者を指定している（「財務大臣若しくは権限のある代表者」又は「財務長官若しくはその代理者」等）。その後、権限ある当局の権限の委譲は通常、国の税務当局内で行われる。行為者の指定は政府内の比較的上級レベルで行われるものであるため、実務及び業務上、権限ある当局の職務の権能及び権限が職務の日常的な任務を遂行する職員に移譲される。

従って、ほとんどの権限ある当局は、職務の全権能（言い換えれば、**相互協議**において合意を締結する法的権限）を相互協議プログラムの日常的な職務を遂行する、又はこれに関与する要員に移譲する。事案に関する重要な決定を最終的に行い、深く関わる主要人員を置くことが望ましい。これを行うことによって、権限ある当局は、あらゆる種類の解決プロセスの成功を制約する共通要素（つまり、意思決定を行う者が情報から遠くはなれてしまうということ）を多少とも解決することができる。

租税条約を可能な限り効果的且つ効率的に実施するために、納税者がアクセスしやすく、かつ、使命を完了させるための権限を持った権限ある当局がいることは有益なことである。

ベスト・プラクティス No.22 権限ある当局への容易なアクセスの確保

政府が、**権限ある当局**の職務を遂行する責任を移譲された職員の氏名及び連絡先等の詳細を公表することは重要である。OECD の加盟国は、相互協議の**カンントリー・プロフィール**及び上記の最新情報が OECD ウェブサイトに常時掲載されていることを確認するものとする。

加えて、日常的なケースワークに関与する権限ある当局の職員は、しばしば**相互協議**の取決めを締結するために、意思決定権の移譲を必要とする代理者である。「意志決定者」又は事案に関する最終的な提言を行う個人が、きめ細かい二国間協議から離れ過ぎていては、相互協議における議論が妨げられてしまう可能性がある。ほとんどの包括的な協議においてそうであるように、事案を終結させるために影響力又は権限のある者が相互協議の会議に参加した場合、事案が進展し、決定が速くなされる可能性が高くなる。しかしながら、権限ある当局は、整合性及び内部での透明性を確保するために、その事務所内で広く協議を行うことを決め、多数の意見の一致を経た上で（例えば、非公式な内部検討委員会等）決定をすることもある。

5.2 権限ある当局の職務の構築

租税条約に基づく義務を果たすために、**権限ある当局**の職務には十分な人材（スキルを有する人材）、資金（特に、他の権限ある当局との対面会議のための翻訳及び交通／宿泊費用の支払いを行うため）及びその他のリソース（会社のデータベース、産業用データ及び外国税法等へのアクセス）が必要とされる。特に、人材は、締約国が**相互協議**プログラムを効果的に運営する能力に最も基本的な影響を及ぼす可能性がある。

権限ある当局の機能は、特定の納税者についての事案（相互協議条項の最初の二項に記載される「租税条約の規定に適合しない」課税に関する納税者の申立て、又は相互協議条項の三項に記載される租税条約に定めのない二重課税の事例等）の解決を担当する分野と、全般的な解釈に関す

る問題及び特定の納税者が関与しない租税条約の適用に関する一般的な問題が関連する、方針に関する分野とに分かれる場合もある。

権限ある当局は、その当局内に専門部署を置き、幅広い相互協議の事案を取り扱う。理想的には、権限ある当局の職員は、以下の専門分野の人材を生かせるようにする必要がある。

- 法的分析 関連する租税条約の解釈及び適用の知識。これには、国内外の法律、規則、判例法、並びに **OECD モデル租税条約**及び **OECD 移転価格ガイドライン**等の一般国際基準の知識が含まれる。
- 経済分析 取引の経済面の知識及び理解（特に**移転価格**の事例）、並びに市場、産業及び商習慣の知識。
- 会計及び統計データ分析 会計基準及び大規模納税者が採用する慣習の知識。特定の事例（複雑な移転価格の問題における相互協議の**事前確認取極**等）においては、統計データ分析の知識も求められる。
- 調査の専門性 調査記録は、相互協議において主要な情報源であることが多いため、調査過程（文書化の要件、立証責任等）及び技術（**比較可能性**調査等）の知識も求められる。

場合によっては、権限ある当局の保有する相互協議事案の構成に応じて、地理的範囲又は産業上の特性に基づき事案を区分けすることが有用である。産業上の特性は、産業の知識又は技術的専門性を高めるために望ましいものだろうし、地理的要素を強調することは事案について長期間にわたって同じ相手と協議する場合に、権限ある当局間の関係改善に役立つだろう。

国によっては、権限ある当局の規模は極めて小さく、他からの専門家に頼らざるを得ないこともある。小規模な権限ある当局の利点の一つは、一貫性を保ちやすいことである。しかし、リソースが限定的であるという不利益があり、内部で専門家を育成することができないため、権限ある当局の機能は、独自の優先事項を持つ他の分野に頼らざるを得なくなる。このような場合、責任のある上級職員は、相互協議事案の進展及びリソースの管理について厳密にモニタリングしていく必要がある。

権限ある当局又は責任のある上級職員が相互協議事案を最も効果的な方法で割り当てられるように、できるだけ早い段階で相互協議の申立てについての「リスク評価」をすることも重要である。例えば、事案が極めて複雑であり、大きな金額がかかっている場合、又は租税条約条項の解釈に関連する事案であり、国家の租税方針に大きな意味合いを持つ場合、当該事案は上位の上級職員又は資格と経験のある職員に割り当てられるべきである。他方、金額が限られている経常的に発生するような事案は、適切な監督下のもと、経験の浅い職員に割り当てることができる。このアプローチを採用することにより、資格と経験のある職員は複雑且つ困難な事案に集中することができる。同時に、このアプローチによって、小さな事案が長期間棚上げされるリスクを減らすことができる。

事案又は作業の管理の仕方は相互協議事案のスケジュールに重大な影響を及ぼす。整備されたデータ管理システムは、相当な時間の節約となり、事案の管理及び監視にとって大きな価値がある。

事案に特化した、集合的なプログラム統計は、相互協議プログラムの遂行及びスケジュールの改善に役立つ。

客観性のレベルを上げるために、権限ある当局が最初の調整に直接又は間接的に関与したフィールド・スタッフから完全に独立していることが推奨され、当該スタッフは権限ある当局の協議に参加してはならない。しかし、権限ある当局の合意があれば、フィールド・スタッフはコンサルタントの役割を担い、事案の詳細及び行われた調整の根拠を示し、事実関係に関する質問がなされればこれに応えることもできる。

適切なレベルの職員が十分揃った権限ある当局が典型的な又は予測される作業に対処すれば、問題及び事案を効率的に解決できる可能性が上昇する。適切な人数の職員に加えて、手近な問題（移転価格算定又は条約解釈の問題等）に対処することができる適切なスキルは、定性的アウトプットを改善するばかりでなく、相互協議プログラムの有効性を高める。

ベスト・プラクティス No.23 権限ある当局の独立性とリソース

権限ある当局が事案をその後審査する際の独立性を強化するために、権限ある当局は税務当局の税務調査機能からの自立性を維持していることが推奨される。

事案によっては、権限ある当局は、結果を報告する又は問題に対処するために税務調査とは異なるアプローチを採用することができる。これは特に移転価格の事案において有効な方法となり、必ずしも「税務調査のやり直し」とみなされるべきではない。例えば、事案に長所がなく、税務調査段階での十分な証拠がない場合、調整を開始した締約国の権限ある当局は、他方の権限ある当局を関与させずに調整を撤回することにより、独自で救済を与える必要がある。指針となる原則は、権限ある当局の機能が条約の公正且つ適切な適用を確保することであり、自国の税務当局が提案した全ての調整を支持することを求めることではない。

独立した十分な資金があれば権限ある当局の自立性が強化され、二重課税の回避という権限ある当局の第一の目的を共有しない税務当局の他の分野に過剰に頼ることなく、その使命を実行することができる。税務当局は、権限ある当局の機能に十分なリソースが与えられていることを確認しなければならない。十分なリソースには、迅速、効果的且つ効率的に相互協議の任務を遂行するための、有能な人材、資金、トレーニング、その他のプログラムが含まれる。

5.3 業績指標及びトレーニング

事案を解決するために要する時間、一貫性及び原則に基づいた、客観的な成果に焦点を置いた、事案の結果等の業績指標は、相互協議プログラムの全般的な目標・目的を支えるための役に立つ。これらの基準に基づく人事評価（特に新入職員について）の活用は、これらの主要な要素を強化する一助となる。

紛争の解決及び合意の構築を含むソフト・スキルの分野におけるトレーニングは、相互協議の事案を友好的に解決する際に役に立つ。「ウィン・ウィン」提案に関する具体的なトレーニングは、問題の共同解決の概念を更に推し進める。

ベスト・プラクティス No.24 権限ある当局の機能及び職員の業績指標

一貫性、事案解決に要する時間、及び原則に基づく客観的な相互協議の結果に関する、権限ある当局の機能及び職員についての適切な業績指標を設定することは、これらの重要な相互協議の目標の強化につながる。不足な点に対処するために適切なトレーニングが活用されるべきである。

相互協議のプログラム又はその職員の業績を測るために使用してはならない指標の一つは、税務調査による調整金額又は税込額のうち維持された金額である。税務当局は、税務調査プログラムによる最初の調整の質を評価する際に参考となるデータの収集を望むだろうが、この情報は権限ある当局のプログラムを評価するために使用したものとは分離しておくことを提唱する。

6. その他の相互協議プログラム

6.1 促進相互協議 (ACAP)

権限ある当局による所得の具体的な調整に関する協議の申立てに加えて、**権限ある当局**によっては、同じ問題についてのその後の申告課税年度に対する協議を申立てることを認めているものもある。**促進相互協議 (ACAP)**の申立てが受理されると、権限ある当局は税務当局内の適切な当局（税務調査機能又はフィールド・オフィス）と協議をし、納税者の特別な状況に促進相互協議が適切かどうかを判断する。通常問題は、繰り返し発生し、具体的な調整に関連するものでなければならない。

権限ある当局は、次に**相互協議**のプロセスに基づき、問題解決を図っている外国の権限ある当局と協議を行う。ほとんどの事案において、促進相互協議の申立て又は受入れは、**ACAP**が対応した問題を後に調査又は審査する税務当局の権利を排除又は損なうものではない。

6.2 事前確認取極 (APA)

多くの権限ある当局は、**事前確認取極 (APA)**の申立てについても取扱う。事前確認取極のプログラムは、納税者が事前に**移転価格**算定方法及びその特定期間における、国境を超える特定の非独立企業間取引への適用を決定するための手助けをする。これを適用しなかった場合に発生する二重課税を回避する目的で行う。事前確認取極 (APA) を活用することができる場合には、納税者は、国境を超える特定の取引に関するバイラテラルの **APA** の申立てを行うことができ、租税条約の**相互協議条項**を通じて当該バイラテラルの **APA** が行われることになる。その結論が出れば、バイラテラルの **APA** によって双方の税務管轄における税の確実性が改善され、二重課税の可能性が大きく減少する。

バイラテラルの **APA** は、積極的に紛争を回避し、長期間で見ると納税者及び政府の双方にとって費用効率の高いツールであるため、人気が高まっている。多くの国では、**APA** のプログラムを記載し、統計結果を公表する **APA** アニュアル・レポートを刊行して、その活用を促進し、プロセスの透明性を保証している。利用できる各種の **APA** プログラムの詳細については、各国に特化した指針を取得するために **OECD カントリー・プロフィール**の最新版を参照のこと。

ベスト・プラクティス No.25 促進相互協議 (ACAP) 及びバイラテラルの事前確認取極 (APA) の実施並びに促進

ACAP 及び **APA** のプログラムを設定し、積極的に促進することによって、国際的な租税紛争の件数が減少し、納税者及び税務当局に対してより高い租税の確実性を提供することができる。成熟した **ACAP** 及び **APA** のプログラムは、典型的な相互協議のプロセスに対する効果的な代替策を納税者に提供してきた。

6.3 その他の相互協議プロセスの種類

典型的ではないものの、**権限ある当局**はまれに、国内の利益を保護するために、租税条約の規定に適合しない課税について納税者からの申立てによることなく、権限ある当局による手続き及び協議を開始することがある。

例えば、一方の権限ある当局が、租税条約の規定についての相手国の解釈に同意しないことがある。このような状況には、特定の納税者又は納税者グループが関係しているかもしれない。何れの場合においても、正当な理由が認められ、かつ、実践できるものであれば、納税者は権限ある当局の手続きに関する通知を受けるべきであり、可能な場合には説明を行うよう求められることもありえるだろうし、いずれにしても、結果についての通知を受けるべきである。

納税者不在で開始されるその他の相互協議（権限ある当局が条約の解釈又は適用について条約の相手国と明確化を図ろうとするもの）（サブセクション 1.2.2. 解釈又は適用に関する事例、及び条約に別途定めのない場合における二重課税に記載される）の方がより一般的である。

付録1 – 典型的な相互協議プロセスの理想的なスケジュール

段階	アクション	目標とする期限の具体例
第1	納税者による相互協議の手続開始：相互協議の申立ての提出。	条約で定められる期限内（OECDモデル租税条約：租税条約の規定に適合しない課税に係る措置の通知から3年間）。
	納税者に対する相互協議の申立ての受付確認及び他方の締約国の権限ある当局（CA）に対する申立てについての通知。 移転価格事案においては、他方の締約国の納税者又は特殊関連企業についても、他方の締約国の権限ある当局に接触し、速やかに且つ同時に全ての付属資料を提出することが推奨される。申立てを受け付けた権限ある当局による予備審査。 納税者に対する追加情報の要請。	納税者による相互協議の手続開始から1ヶ月以内。
	申立てを受け付けた権限ある当局による相互協議の申立ての適格性の判断。 当該権限ある当局による事案の受理又は却下の納税者への通知。 （受理された場合）相互協議における議論を開始することを他方の締約国の権限ある当局に提案：他方締約国の権限ある当局に対するオープニング・レターの発行。	申立てを受け付けた権限ある当局に対して必要な情報が提出された後1ヶ月以内。
	他方の締約国の権限ある当局からの相互協議の申立ての受付の確認、申立てが完全かどうかに関する予備スクリーニング、申立てについての受理又は却下の決定の通知。	申立てを受け付けた権限ある当局からオープニング・レターを受理した後1ヶ月以内。
第2	課税国の権限ある当局による分析及び評価。 他方の締約国の権限ある当局（課税国の権限ある当局がこの時点で満足のいく解決に達することができない場合、（つまり独自で救済を与えることができない））との相互協議の開始：課税国の権限ある当局によるポジション・ペーパーの発行。	理想的には、権限ある当局間で相互協議を開始する同意がなされた後4ヶ月以内、遅くとも6ヶ月以内。

	他方の締約国の権限ある当局（救済を与えることを求められている CA）による事案の審査、ポジション・ペーパーが完全かどうかに関する予備スクリーニング、不足情報の通知及び独自で納税者に救済を与えることができるかどうかの決定。 他方の締約国の権限ある当局（CA）によるポジション・ペーパーへの回答。	ポジション・ペーパーの受理後 6 ヶ月以内。
	権限ある当局間の協議 ²	6 ヶ月
第 3	権限ある当局間の相互協議の合意：合意内容に係る覚書の作成。	相互協議の申立てを受理した日から 24 ヶ月以内
	納税者（及び他の利害関係者 ³ ）による相互協議の合意についての同意。	相互協議の合意締結後直ちに提出する。1 ヶ月の回答期限。
	相互協議の合意条件の確認：クロージング・レターの交換。	納税者（場合によっては、他の当事者）による合意についての同意後可能な限り速やかに。
	相互協議の合意の実施。	クロージング・レターを交換した後 3 ヶ月以内。

² この段階又は必要があれば何れの段階においても、権限ある当局間の対面会議を開催することができる。

³ 行政的・地理的小区画又は地方の税務当局による承認が必要又は要求される場合。

付録 2 – ベスト・プラクティス

- ベスト・プラクティス N°1: 解釈又は適用の問題の解決と公表
- ベスト・プラクティス N°2: 二重課税を排除するための条約第 25 条第 3 項の積極的な活用
- ベスト・プラクティス N°3: 問題解決のための原則に基づくアプローチ
- ベスト・プラクティス N°4: 相互協議手続へのアクセスと利用の透明性と簡易性
- ベスト・プラクティス N°5: 権限ある当局への完全、正確且つ適時な情報の提供
- ベスト・プラクティス N°6: 電子申請の容認
- ベスト・プラクティス N°7: 相互協議事案の早期解決
- ベスト・プラクティス N°8: 潜在事案の早期通知
- ベスト・プラクティス N°9: 申立て期間制限に関する柔軟な解釈及び条約上の権利の教示
- ベスト・プラクティス N°10: 古い年度に対する調整又は通知について、相互協議による救済が受けられなくなることを回避
- ベスト・プラクティス N°11: 「租税回避」とされる事案に関する相互協議の検討
- ベスト・プラクティス N°12: 相互協議の「対象外」の排除・極小化
- ベスト・プラクティス N°13: 納税者による権限ある当局へのプレゼンテーション
- ベスト・プラクティス N°14: 協力及び透明性
- ベスト・プラクティス N°15: 権限ある当局間の対面会議
- ベスト・プラクティス N°16: 二国間協議プロセスの改善
- ベスト・プラクティス N°17: 決定の概要
- ベスト・プラクティス N°18: 二年以上継続する相互協議の事案への勧告
- ベスト・プラクティス N°19: 調査又はユニラテラルの APA における相互協議の申立てをしない旨の合意の排除
- ベスト・プラクティス N°20: 利子の救済
- ベスト・プラクティス N°21: 相互協議期間中の徴収の猶予
- ベスト・プラクティス N°22: 権限ある当局への容易なアクセスの確保
- ベスト・プラクティス N°23: 権限ある当局の独立性とリソース
- ベスト・プラクティス N°24: 権限ある当局の機能及び職員の業績指標
- ベスト・プラクティス N°25: 促進相互協議 (ACAP) 及びバイラテラルの事前確認取極 (APA) の実施並びに促進

付録3-実効的相互協議マニュアル (MEMAP) 用語集

促進相互協議（「ACAP」） Accelerated Competent Authority Procedure (“ACAP”)

納税者が、進行中の権限ある当局の協議の申立てに加えて、その申立ての後に申告を行い、未だ税務調査を受けていないが、同一の問題を有する課税対象年度についての協議の申立てを行うことができるというもの。相互協議における議論にその後の「促進相互協議」の対象年度を含むことによって、二重課税が将来的に解消されるばかりでなく、税務調査及び相互協議のプロセスを別に行う負担が軽減される。

事前確認取極（「APA」） Advance pricing arrangements (“APA”)

関係者間取引を行う前に、一定の期間におけるそれらの取引についての移転価格を決定するために、一連の適切な基準（移転価格の算定方法、コンパラブルとそれらに行う適切な調整、将来発生する事象に関するクリティカル・アサンプション等）を決定する取極。事前確認取極には、一つの税務当局と一の納税者との間のユニラテラルの取極め、又は二以上の税務当局の合意を含むマルチラテラルの取極がある。

濫用防止規則／租税回避否認法 Anti-abuse rules / anti-avoidance laws

納税者が租税の減免、回避又は繰延を得る目的のためのみに、租税を回避又は税法を濫用することを防止することを意図した国内租税法。

独立企業原則 Arm's length principle

OECD加盟国が合意した、税務上移転価格を決定するために使用すべき国際基準。OECDモデル租税条約第9条には以下の通り定められている。「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立企業間で設けられる条件と異なる条件が設けられた又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったと見られる利得であって、その条件のために当該一方の企業の利益にならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。」

独立企業間価格レンジ Arm's length range

関連者間取引の条件が独立企業間の取引の条件であるかどうかを証明するために容認できる数値幅であり、同じ移転価格算定方法を複数の、類似のデータに適用、又は異なる移転価格算定方法を適用することによって得られたもの。

賦課による課税 Assessment – taxation by

税務当局若しくは納税者が一定期間中、通常は一暦年又は一事業年度に納付すべき租税を算定して行う課税（「申告納税」）。納税者に（配当等の）純額が支払われる前に税額を留保し、税務当局に納付して完結する源泉徴収税と比較すると、実際には、納税者の総額を受領した後の所得金額に対する税金を支払うというもの。

特殊関連企業 Associated enterprises

二つの企業は、一方の企業が他方の企業に関してOECDモデル租税条約第9条第1項a) 又は第1項b) の条件を満たしている場合には、特殊関連企業とされる。「企業」の定義については、第3条を参照のこと。

比較可能性（分析） Comparability (analysis)

関連者間取引と一又は複数の独立企業間取引を比較すること。当該関連者間取引と独立企業間取引の間に、移転価格算定方法の下で検討されている要素（価格又はマージン等）に実質的に影響を与え得る差異がない場合、あるいは、差異がある場合でそのような差異による重大な影響を除去するために相当程度正確な調整を行うことが可能である場合には、関連者間取引と独立企業間取引は比較可能である。

補償調整 Compensating adjustment

納税者が、特殊関連企業間で実際取引された価格と異なるにもかかわらず、自らの考えに基づき、関連者間取引の独立企業間価格であるとして税務上の移転価格として報告する際の調整。この調整は、納税申告書が提出される前に行う。

権限ある当局 Competent authority

「権限ある当局」とは、租税条約で使用される用語で、租税条約第3条で定義されるとおり、条約の実施において、国を代表する者を指す。以下に条項の例を記載する。

「権限ある当局」とは、ユートピアにおいては、税務長官若しくは税務長官の授権代表者をいい、ルーリタニアにおいては、財務大臣若しくは財務大臣の授権代表者をいう。

権限ある当局は、条約に基づく特定の具体的な機能を持ち、この機能には、相互協議における納税者及び他方の権限ある当局双方の接点としての機能等が含まれる。条約に基づく異なる機能に対して、異なる権限ある当局が置かれる場合もある。

関連者間取引 Controlled transactions

相互に特殊関連企業である二つの企業間の取引。

対応的調整 Correlative adjustment

移転価格の文脈において使用される用語。関連する納税者の他方が受けた「第一次調整」に対応して、関連する一方の納税者に課税された税額の増額又は減額を行う調整。この調整は、関連する納税者の所得に対して、又は外国税額控除若しくは課税免除の仕組みによる救済について行うことができる。この用語は通常「対応的調整」("corresponding adjustment")という用語と置き換えて使用することができるが、具体的な金融調整について述べるときは「対応的調整」("correlative adjustment")を好んで使用する人もいる。

対応的調整 Corresponding adjustment

二国間による利益の配分を一貫したものとするため、一方の国の税務当局が行った第一次調整に対応して、他方の国の特殊関連企業の租税債務に対してその国の税務当局により行われる調整。

二重居住 Dual Residence

個人又は法人である者が、租税条約を締結した双方の締約国の国内税法上「居住者」とであると決定された状況。これは、双方の締約国が当該者をそれぞれの国の居住者として課税する、法的二重課税の可能性を意味する。OECDモデル租税条約第4条第2項及び第4条第3項の規定は、条約上、当該者を一方の締約国のみにおける居住者とみなすことにより、このような状況を解消するために設計されている。「タイ・ブレイカー・ルール」も参照のこと。

経済的二重課税 Economic double taxation

「経済的二重課税」は、二つの異なる法人が同一の所得又はその他の課税対象に対して二ヶ国以上の国によって課税された状態をいう。これは、例えば、一方の締約国の居住者である子会社が他方の締約国の親会社との間の取引で得た利益に対して両国が異なる見解を持ち、取引から得た利益の少なくとも一部分が双方の国で課税されてしまうときに発生する。OECDモデル租税条約では経済的二重課税を頻繁には扱っていないが、第9条で関連企業体のこの種の二重課税の問題に対処しようとしている。第10条のコメントリーのパラグラフ40に記載されているように、特定の国の国内税法及び条約手続きでは、法人レベルにおいては法人の利益について、株主レベルにおいては配当について同時に課税されることによって生じた経済的二重課税を回避又は軽減することを求めている。「法的二重課税」と比較せよ。

国外所得免除方式（二重課税排除の方式） Exemption Method

OECDモデル租税条約第23条Aに基づく二重課税の排除方法。この方法では、一方の締約国の居住者（「R」）が租税条約に基づき他方の締約国（本目的上「源泉地国」という）で課税される可能性のある金額を受け取った場合においては、居住地国は、Rに課税する場合には居住地国の課税額から当該源泉地国での課税額を免除しなければならない。言い換えれば、Rは、条約に基づき源泉地国が課税する可能性のある金額に対して、源泉地国が実際に課税するか否かに拘わらず、居住地国に税金を一切支払わなくてもよいことになる。これが第23条Aの第1項に基づく原則である。しかし、同条第2項では、第10条（配当）又は第11条（利子）に基づき、ある金額について源泉地国において限定的に課税を受けるのみである場合には、居住地国は当該金額に関して免除よりも税額控除を与えるだけでよいという例外事項を定めている。第23条Aの第4項では、第1項の免除規定全般の例外事項を定めている。免除義務を適用すると、条約適用に関する異なるアプローチ（条約の意味に関してはどちらも一貫性がある場合）の結果、二重非課税が発生してしまう特定の状況においては、免除義務は適用されない、と定めている。この租税

免除のシステムは、居住地国において課税を受ける者が源泉地国においても課税を受ける場合の、「法的二重課税」の回避を扱う。

第 23 条 A は「完全免除」システムではなく、「段階的免除」システム（同条第 3 項）について定めている。これは、源泉地国で課税される可能性のある金額については、居住地国で免除されるが、居住地国は当該者の他の所得（即ち免除されない所得）に対して当該居住者が支払うべき税額を決定するときに当該金額を考慮することができることを意味する。例えば、他の所得に適用される限度税率を決定するために、所得が受領されているものとして扱うことができる。

外国税額控除 Foreign Tax Credit

ある者がその居住地国で支払う税額を算定する際に、外国税額について与えられる控除。事実上、ある所得の源泉地国が当該所得に対して居住地国の税額と同等又は同等以上に課税する場合には、納税者は、当該所得に対する居住地国の税を支払う必要はない。居住地国の税金の方が高い場合には、別途支払う地方税から外国税額が控除される。このことによって、よく起こることではあるが、租税条約が源泉地国及び居住地国の双方に一定の課税権を認めているような場合の二重課税が回避される。

機能分析 Functional analysis

関連者間取引において特殊関連企業が果たした機能（使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して）と比較可能非支配取引において独立企業が果たした機能についての分析。

独立企業 Independent enterprises

二つの企業が相互に特殊関連企業でない場合には、その二つの企業は、相互に独立企業とされる。

法的二重課税 Juridical double taxation

「法的二重課税」は、同じ法人が同一の所得又はその他の課税対象に対して二ヶ国以上の国によって課税された場合に発生する。一般的な例として、源泉地国からある者に対して金銭が支払われ、その支払われた金額に対して源泉地国が課税し（例えば、配当又は利子に対する源泉徴収税がある。これは金銭の受領者に対する税金であるが、実際は配当を支払う法人等の源泉徴収代理人によって徴収される。）、当該金銭の受領者の居住地国も同一の対象物に対して、当該者の全世界所得の一部として当該者に課税する場合等がある。OECD モデル租税条約における課税権についての規定は、第 23 条の効果と合わせて、できるだけ広くこのような法的二重課税を回避することができるように設計されている。「経済的二重課税」と比較されたい。

相互協議 (MAP) MAP

相互協議を参照のこと。

多国籍企業グループ (MNE グループ) Multinational enterprise group (MNE group)

事業場の施設を二以上の国に有する関連者のグループ。

多国籍企業 Multinational enterprise (MNE)

MNEグループの一部を構成する企業。

相互協議 (MAP) Mutual agreement procedure (MAP)

二重課税排除のための租税条約の適用に関する紛争を解決するため、権限ある当局が行う協議の手続き。OECD モデル租税条約第 25 条に規定されて認知されているこの手続きは、移転価格調整により生ずる可能性のある二重課税を排除するために活用することができるだけでなく、租税条約の運営の他の面にも関係する。特殊関連企業間の取引に関する相互協議については第 9 条、特に第 2 項を参照のこと。

OECD モデル租税条約 OECD Model Tax Convention

OECD が刊行し、随時改正される、所得と資本に関するモデル租税条約。OECD モデル租税条約には、モデル条項に関するコメントリーが含まれる。OECD モデル租税条約は、各国間における二国間租税条約の交渉においてモデルとしての役割を果たす。

OECD 移転価格ガイドライン OECD Transfer Pricing Guidelines

OECD が 1995 年に最初に刊行し、随時改正される、多国籍企業と税務当局のための移転価格算定ガイドライン。本ガイドラインは、特殊関連企業間の移転価格を算定するための独立企業原則の使用に関する指針を定める。

恒久的施設 (「PE」) Permanent establishment ("PE")

OECD モデル租税条約第 5 条によって定義される用語であり、一方の締約国の居住者である企業の事業所得について、他方の締約国において第 7 条に基づき課税することができるかを決定するために使用される。第 7 条で明確にされるように、このように課税される事業所得の金額は、当該条項に基づき恒久的施設に帰属すると認められる金額である。PE テストは、大まかに言うと、租税条約に基づき、当該事業所得に対する源泉地国による課税が正当化されるために必要な、最小限の経済的関与があるかどうかのテストである。

通常、PE が存在するといえるためには二つの側面、つまり、特定の場所との関係（地理的側面）及び一定の時期における存在（時間的側面）が必要とされる。しかし、OECD モデル租税条約に基づき、何種類かの PE には特別規則が定められている。例えば、期間が 12 ヶ月を超えることが求められる「建設工事現場等」の PE、及び期間の適用がない「従属代理人」取決めによって構成される特定の PE 等である。また、OECD モデル租税条約に基づく幾つかの例外事項もあり、商品在庫の保管、展示若しくは引渡しのみに関連する活動、いわゆる「準備的・補助的活動」とされるものは PE を持つとはみなされないと具体的に記載されている。

「恒久的施設」という用語は、国内税法においても使用されることがあるが、租税条約における意味とは必ずしも同じ意味で使用されているわけではない。

第一次調整 Primary adjustment

他方の国にある特殊関連企業との取引に対して独立企業原則を適用した結果として、一方の国の税務当局がその法人の課税所得に対して行う調整。

送還 Repatriation

移転価格の文脈において、本用語は、**特殊関連企業**との**関連者間取引**の結果として**独立企業間**の金額を超える所得を得たことが判明した当該取引の当事者である企業が、当該超過金額をその特殊関連企業に返還する行為を指す。

居住地国 Residence State

居住地国は、ある時点において、条約に基づき、ある者が居住者とされる国を指す。国際税法上、居住性は居住者の全世界所得の課税根拠となる。条約上の居住性に関する詳細については、**第 4 条**及びその**説明**を参照のこと。

第二次調整 Secondary adjustment

移転価格において、**二次取引**に租税を課すことにより発生する調整。

二次取引 Secondary transaction

幾つかの国がその国内の**移転価格**法令に従って主張する、**第一次調整**を提案した後に、実際の利益の配分を第一次調整と整合させるために行う、解釈上（即ち名目上）の取引。二次取引は、その解釈上、配当（即ち、通常配当とはみなされないが、配当であるかのごとく扱われるもの）、追加出資、又は貸付金等の形式をとることがある。

同時調査 Simultaneous tax examinations

同時調査の実施に関する OECD モデル合意パート A に定義する同時調査とは、「二以上の当事者が共通の又は関連する利害を有する、納税者（又は複数の納税者）の租税の問題について、同時且つ独立して、それぞれの地域において、それぞれが入手するいかなる関連をも交換することを目的として、一般的又は関連する利益のある納税者の問題を調査する取極」を意味する。

源泉地国 Source State

条約上、課税対象となる金額が発生するとみなされる国。課税対象となる金額がどこで発生するかに関する国内法の規則は異なるが（配当となった利益が発生したところを配当の源泉とするものもあれば、配当が支払われた元の国を源泉とするものもある等）、**OECD モデル租税条約**が黙示の又は具体的な規則を定めている場合が多い。例えば、A 国—B 国租税条約が OECD モデル租税条約に基づく場合、この条約は、B 国の居住者である法人が A 国の居住者に支払う配当に対して源泉地国である B 国が限定的な源泉徴収税を課すことを認めるが（**第 10 条**を参照のこと）、C 国の居住者である法人が A 国の居住者に対して支払う配当に対しては、たとえ、当該配当が B 国の法人が稼得した所得を原資として支払われた場合であっても、B 国が課税することを禁じている（**第 21 条**を参照のこと）。一般的な国際税法に基づき、源泉地国は当該国を源泉とする所得に課税することができる。次に居住地国は、国内法により、源泉地国で支払われた税金に免除又は税額控除を与えることができる。租税条約は源泉地国課税を制限又は回避することが多く、また、**第 23 条**に基づき源泉地国で支払われた税金に対して**居住地国**は税額控除又は免除をしなければならないと通常定めている。「**居住地国**」と比較せよ。

「源泉課税」 ‘Source’ Tax

所得項目に対する税金であって、当該所得が派生した国で課税されるもの、又は資本項目に対する税金であって、当該資本が置かれる国で課税されるもの。OECD モデル租税条約の多くの条項では、このような所得若しくは資本の特定項目に対する「源泉」税の免除又は軽減を定めている。

検証対象法人 Tested party

関連者取引の参加者であって、特定の移転価格算定法の適用にあたり参照される法人。

「タイ・ブレイカー」ルール ‘Tie-Breaker’ Rules

OECD モデル租税条約第 4 条（個人については第 2 項、法人については第 3 項）のこれらの規則は、ある者が双方の締約国の国内税法に基づき、双方の締約国の国内法上の居住者に該当する場合において、租税条約上の単一の居住性を決定することを求める。これが明らかに起こるのは、二つの国が異なる居住性のテストを適用した場合である。タイ・ブレイカー・ルール自体は、通常国内税法の状況に影響を及ぼさないが、国内法上は居住者である一方、条約のタイ・ブレイカー・ルールに基づく、他方の締約国のみの居住者とみなされる者は、特定の税の恩典を受けられないと明確に定めている国内法も存在する。二重居住も参照のこと。

移転価格 Transfer pricing

特殊関連企業間の取引に適用される条件。

移転価格調整 Transfer pricing adjustment

移転価格事案において、ある税務管轄が、特殊関連企業間の取引に対して独立企業原則を適用した場合に、企業の租税債務に対してなされる調整。「第一次調整」（最初の税務管轄による）、「対応的調整」（他方の特殊関連企業が所在する税務管轄による）及び「補償調整」（実際の取引条件と異なるものの、独立企業原則に基づいて納税者が報告する）を参照のこと。「第二次調整」（特定の名目上の取引に課税することにより発生する調整）も参照のこと。

移転価格算定方法 Transfer pricing methodologies

移転価格調整を行うために用いられる算定方法。移転価格算定に使用される方法及び用語を以下に列記する。

- 独立価格比準法（CUP） 関連者間取引の資産又は役務の移転における価格と、比較可能な状況の下での比較可能な独立企業間取引における資産又は役務につき請求される価格を移転価格算定方法。
- コスト・プラス・マークアップ ある取引において、資産又は役務の提供者により直接原価及び間接原価負担された後に計算される利益率に基づき算定されるマークアップ。
- コスト・プラス法 関連者取引において、資産（又は役務）の提供者が負担した費用を使用する移転価格算定方法。（使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して）遂行した機能及び市場の状況を考慮して適切な利益を出すために、適切なコスト・プラス・マークアップをこの費

用に加える。上記の費用にコスト・プラス・マークアップを加えたものが元々の関連者間取引の独立企業間価格とみなされる。

- **利益分割法** 取引に基づく利益分割法は、**関連者間取引**（又は **OECD 移転価格算定ガイドライン** 第 1 章の原則に基づき合算することが適切であるとされる関連者間取引）から発生する**特殊関連企業間**で分割すべき利益の合計（合算利益）を識別し、その後、**独立企業間の合意**において予測又は反映されたであろう利益の分割に近似させる経済的に根拠のある基準に基づき、**特殊関連企業間**においてこれらの利益を分配する方法である。
- **再販売価格マージン** 再販売者が、その中から販売費及びその他の営業費用を賄おうと試みる総利益であり、果たされる機能に照らして（使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して）、適切な利益を上げるもの。
- **再販売価格基準法** **特殊関連企業**から購入した製品の独立企業への再販売価格に基づく**移転価格算定方法**。再販売価格から**再販売価格マージン**が減額される。再販売価格マージンを減額し、製品購入に関連する他の原価（関税など）を調整した後に残るものが、特殊関連企業間における資産の当初の譲渡に係る**独立企業間価格**とみなされる。
- **伝統的な取引基準法** 独立価格比準法、再販売価格基準法及びコスト・プラス法。
- **取引単位営業利益法** 納税者が、適切な基準（原価、売上高、資産等）に関して、関連者間取引（又は **OECD 移転価格算定ガイドライン** 第 1 章の原則に基づき合算することが適切であるとされる関連者間取引）から実現する純利益率を検証する取引単位利益法。
- **取引単位利益法** 一以上の特殊関連企業が関与している特定の関連者取引から発生する利益を検証する**移転価格算定方法**。

独立企業間取引 Uncontrolled transactions

相互に**独立企業**（即ち「**特殊関連企業**」ではない企業）である企業間の取引に使用される**移転価格用語**。

ユニラテラルの救済 Unilateral relief

相互協議プロセスの一環として、一方の権限ある当局が二重課税又は租税条約の規定に適合しない課税についての救済を与える。この救済は、一方の権限ある当局の自らの当初調整の撤回又は他方の権限ある当局の**対応的調整**の実施によって与えられる。

源泉徴収税 Withholding Tax

源泉地で課される租税であって、第三者である支払いの代理人（利子を支払う銀行又は株主に配当を分配する企業等）が、その支払金額から税額を「源泉徴収」して、現地の税務当局に支払わなければならないというもの。国の直接的管轄外にいる海外の納税者について、当該納税者に発生する利益に対する租税の徴収を確保するための一般的な方法である。源泉徴収税は、調査の一環として後に調整がある場合を除き「最終的」となる。それ以外の場合は、「暫定的」とされ、納税者の最終的な租税債務に応じて還付を受けるか、（稀なケースであるが）納税者に追加の納税義務が発生することもある。**OECD モデル租税条約第 10 条及び 11 条**は、条約に基づき配当及び利子に係る源泉徴収税率に制限を設けている。国が適用すべき正当な税が、総額（第 11 条に該当する場合等）に対する源泉徴収税であるか、又は純額（**第 7 条**（事業所得）に基づく事業所得に対する課税等）に対する税であるかは、条約に基づく重要な問題となり得る。